

*Laura Varela Candamio\**

*María Teresa García Álvarez\**

## LA REFORMA FISCAL VERDE EN ESPAÑA: UN NUEVO IMPULSO FISCAL

En los últimos tiempos, las posibilidades de recaudación de los principales impuestos tradicionales se han visto reducidas. La reforma fiscal verde surge como una vía adicional de recaudación que suple esta pérdida de potencial recaudatorio al tiempo que potencia la mejora ambiental. El presente trabajo propone descubrir las bondades de esta reforma verde a la luz de la experiencia europea. Asimismo, se estudia la falta de coordinación y heterogeneidad de estas medidas a nivel autonómico, una vez que la pasividad estatal ha dejado un campo libre que las comunidades autónomas han sabido aprovechar de manera desigual pero decidida.

**Palabras clave:** eficiencia, equidad, neutralidad recaudatoria, bienestar social.

**Clasificación JEL:** H21, H23, H24, K32, K34.

### 1. Introducción

En los últimos años, el diseño de un sistema tributario se ha convertido en una tarea compleja guiada por un doble criterio: su capacidad recaudatoria y el binomio eficiencia-equidad. La carga fiscal incluye además dos costes indirectos: los costes de cumplimiento y las distorsiones fiscales sobre la actividad económica, lo que conduce a un menor crecimiento económico. Esto justifica que, a pesar del esfuerzo llevado a cabo en los países occidentales (fundamentalmente europeos) por conciliar posturas, todavía no se haya alcanzado un claro consenso en cuanto al modelo fiscal operativo ideal.

Por sus efectos redistributivos y su capacidad recaudatoria, los impuestos sobre las rentas individuales se han situado como los grandes protagonistas de los sistemas tributarios modernos, con carac-

terísticas comunes en la mayoría de países europeos (Economic Report of the President, USA, 2005). No obstante, con el desarrollo de la globalización económica y financiera se acentúa la necesidad de generar fuertes incentivos fiscales para las rentas de capital evitando que éstas se dirijan hacia aquellos países o regiones de mayor rentabilidad fiscal<sup>1</sup>. Como consecuencia de lo anterior, las rentas del trabajo soportan un exceso de gravamen injustificado en relación con su participación en términos de contabilidad nacional (Burgos, 2005). Esta mayor carga sobre las rentas del trabajo genera efectos distorsionantes sobre la oferta de trabajo que, bajo la primacía de la eficiencia económica, se intentan igualmente disminuir a través de diversas medidas (reducción de tipos, deducciones, etcétera). ▷

<sup>1</sup> Recordemos que la recaudación de este tipo de impuesto suele repartirse entre el Gobierno central y los Gobiernos locales dentro de un mismo país. En el caso extremo, llevaría a una deslocalización del capital, incluido el capital humano (el factor más móvil).

\* Departamento de Análisis Económico y ADE, Universidad A Coruña.

En este contexto se han desarrollado profundas reformas teóricas en la imposición personal<sup>2</sup> que, en muchos casos, no han llegado a ver la luz. Sin embargo, éstas no son suficientes y los crecientes niveles de gasto público en los países reclaman nuevas vías generadoras de ingresos. Este problema de insuficiencia financiera se ha visto paliado con una nueva iniciativa, la denominada reforma fiscal verde (RFV), que potencia el uso de los impuestos con objetivos medioambientales y de ahorro energético, creando una nueva base de imposición generadora de recursos monetarios y una nueva fuerza dinámica en términos de crecimiento, eficiencia y bienestar social (Bovenger y De Mooij, 1994; Goulder, 1995; Gago y Labandeira, 1997 y Gago, Labandeira y Rodríguez, 2002).

Así, estamos asistiendo a un «cambio en la balanza» de la imposición. El equilibrio en los principios tributarios ha desaparecido, primando los relacionados con la eficiencia económica (crecimiento, competitividad y empleo) frente a los vinculados a la equidad (progresividad, redistribución de la renta, justicia). En otras palabras, el cambio de paradigma lleva a reforzar la imposición indirecta en donde la RFV ha tenido un fácil anclaje (Gago *et al.*, 2002).

El presente trabajo trata de dar una visión global de las reformas tanto en la imposición directa como en la indirecta a través de un nexo común: el principio de neutralidad recaudatoria. Sin embargo, no se debe pensar que esta compensación es una sustitución perfecta sino que en palabras de Okun (1975, p.88): *«si se valora tanto la igualdad como la eficiencia (...), en zonas de conflicto, los compromisos desaparecen. En estos casos, será sacrificado algún grado de equidad en aras de la eficacia y algún grado de eficiencia en aras de la igualdad»*<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Excepciones a ello son el impuesto dual de los países nórdicos o el *flat tax* en los países del Este.

<sup>3</sup> En otras palabras, la pérdida de potencial recaudatorio en la imposición personal de las rentas individuales debe verse compensada con el impulso recaudatorio que conlleva la RFV. Sin embargo, esta reforma crea un marco competitivo que permite alcanzar una mayor eficiencia en la asignación de recursos aún a costa de una cierta pérdida de equidad distributiva.

Tras esta introducción, comentaremos las principales iniciativas de la RFV y las experiencias de los países europeos. Posteriormente, se analizará la situación actual de España en relación con la introducción de impuestos medioambientales así como los principales motivos que justifican el escaso impacto de la RFV. Finalmente, se establecerán las principales conclusiones extraídas del artículo.

## 2. La reforma fiscal verde

En el contexto actual, y como vimos anteriormente, las bases impositivas tradicionales de la imposición personal tienen un escaso margen de maniobra. Dentro de este esquema, para reforzar la recaudación, surge una nueva base imponible que podría ser utilizada: los impactos medioambientales negativos. Su objetivo no consiste únicamente en un incremento de la recaudación sino también en la búsqueda de un cambio de comportamiento de los agentes económicos con su entorno, reduciendo la contaminación y aumentando los beneficios económicos a través de la reducción de costes. Además, el gravamen de este tipo de actividades es recibido con una gran aceptación social.

Sin embargo, no se debe tratar de alcanzar una imposición medioambiental óptima por la vía de un único impuesto pigouviano que internalice los costes externos<sup>4</sup>. Esta reforma debe ser el resultado de una auténtica RFV que conjugue diversas medidas –no sólo tributarias– que atienda a los criterios de desarrollo sostenible y justicia social de cara a un «modelo de producción limpia». Un claro ejemplo es el mercado de emisiones implantado en el ámbito de la Unión Europea (UE) o el fomento de las energías renovables. ▷

<sup>4</sup> En concreto, se trata de que los precios finales sean el reflejo de los costes sociales producidos por la contaminación (no únicamente los costes privados), obteniéndose así el «nivel óptimo» de contaminación pues pueden contribuir a modificar sustancialmente las pautas de producción y consumo hacia un desarrollo sostenible y un consumo responsable.

TABLA 1  
TIPOS DE MEDIDAS ADOPTADAS POR LOS PAÍSES EUROPEOS CON RFV

| Tipo de medidas        | Características                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Medidas compensatorias | Tratan de compensar la pérdida de recaudación que han sufrido los impuestos tradicionales en el contexto actual, especialmente los que gravan injustamente las rentas salariales más bajas (reducción de tipos impositivos sobre la renta, sobre el impuesto de sociedades o descenso de las cotizaciones sociales) con la introducción de impuestos medioambientales con gran capacidad recaudatoria -los impuestos sobre la energía, por ejemplo, emisiones de CO <sub>2</sub> . |
| Medidas incentivadoras | Este tipo de medidas van más allá de los fines recaudatorios y tratan de potenciar las actividades beneficiosas para el medio ambiente o, al menos, reducir el impacto de las actividades contaminantes (subvenciones, primas, certificados emisiones, etcétera).                                                                                                                                                                                                                  |

Fuente: *Elaboración propia.*

La RFV introduce impuestos medioambientales permitiendo con ello una reducción de otros impuestos que generan pérdidas de eficiencia, como el IRPF o las cotizaciones sociales, manteniendo constante la recaudación. El modelo básico, en palabras de Burgos (2005) es «*un esquema de neutralidad recaudatoria en el que los impuestos medioambientales, fundamentalmente los gravámenes sobre productos energéticos que tienen una mayor capacidad recaudatoria, compensan las pérdidas de recaudación derivadas de la reducción de las cargas fiscales sobre el factor trabajo, principalmente las cotizaciones sociales*». El «cambio en la balanza» de los principios impositivos queda así patente en este terreno mediante la traslación de la preponderancia de la imposición directa (equidad) hacia la indirecta (eficiencia).

La RFV se relaciona también con el concepto del “doble dividendo” de la imposición ambiental derivado de un beneficio doble. Éste compatibiliza los beneficios ambientales –derivados de la reducción de externalidades negativas– con las mejoras impositivas- provenientes de disminuir los excesos de gravamen- (Subdirección General de Estudios del Sector Exterior, 2002). Por tanto, hace referencia a una reducción de las externalidades ambientales (primer dividendo) y el uso de sus ingresos para reducir otros impuestos más distorsionantes como las cotizaciones sociales o las mencionadas rentas del trabajo (doble dividendo «fuerte»).

A pesar de tales características, existen autores que ponen en duda el cumplimiento del segundo dividendo (Pearce, 1991; Bovenberg y De Mooij,

1994; Goulder, 1995). Así, argumentan que la RFV puede provocar un aumento de las distorsiones en el mercado pues, al aumentar el precio de los productos, puede generar efectos perversos sobre la inflación y la competitividad internacional. Estos autores son los defensores de la teoría del doble dividendo «débil».

No obstante, existe un amplio consenso en la reducción de los impuestos tradicionales más distorsionantes en donde la RFV se inserta como el instrumento alternativo más apropiado. Esto lleva a que, desde principios de los años noventa, las políticas ambientales pasen a tener cada vez una mayor importancia en los países de la OCDE y de la UE.

En cuanto a las estrategias de imposición medioambiental experimentadas en los países europeos destacamos dos grandes grupos diferenciados: países europeos que han introducido impuestos ambientales en su sistema fiscal sin RFV y países europeos que han introducido impuestos ambientales en su sistema fiscal con RFV<sup>5</sup>.

Dentro del segundo grupo de países, si bien han realizado la RFV de forma individual, presentan una evolución común que se resume en dos bloques de medidas: compensatorias e incentivadoras (Tabla 1).

De las experiencias europeas anteriores podemos resumir las etapas de una RFV en torno a los siguientes principios impositivos, siguiendo a ▷

<sup>5</sup> Los países europeos que han implantado una RFV son: Alemania (1999), Austria (2000), Dinamarca (1994), Finlandia (1990, 1997), Holanda (1996), Italia (1999), Noruega (1992, 1999), Reino Unido (1996) y Suecia (1991).

TABLA 2  
CUÑA FISCAL EN LOS COSTES LABORALES

| GEO/TIME            | 1997 | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 | 2007 | 2008 | &vcn<br>(1997-2008)<br>(porcentaje) |
|---------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|-------------------------------------|
| UE (27 países)..... | 40,0 | 39,3 | 38,5 | 41,0 | 40,5 | 40,5 | 40,5 | 40,4 | 40,4 | 41,1 | 40,9 | 39,9 | -0,3                                |
| UE (15 países)..... | 40,0 | 39,2 | 38,4 | 41,0 | 40,4 | 40,5 | 40,5 | 40,4 | 40,3 | 41,1 | 40,9 | 40,8 | 2,0                                 |
| Dinamarca .....     | 41,7 | 40,4 | 41,3 | 41,2 | 40,5 | 39,9 | 39,8 | 39,3 | 39,2 | 39,3 | 39,3 | 38,2 | -8,4                                |
| Alemania .....      | 47,7 | 47,5 | 47,0 | 48,6 | 47,7 | 48,1 | 48,8 | 47,8 | 48,2 | 48,4 | 47,8 | 46,6 | -2,3                                |
| Grecia .....        | 35,0 | 35,1 | 34,3 | 35,6 | 35,3 | 35,7 | 34,4 | 35,2 | 34,9 | 35,9 | 36,8 | 36,3 | 3,7                                 |
| España.....         | 34,8 | 35,1 | 32,6 | 34,7 | 35,3 | 35,7 | 34,7 | 35,2 | 35,5 | 35,9 | 35,7 | 34,0 | -2,3                                |
| Francia .....       | 41,6 | 39,4 | 40,3 | 47,4 | 47,6 | 47,4 | 45,0 | 42,4 | 41,4 | 45,5 | 45,4 | 45,4 | 9,1                                 |
| Italia .....        | 48,8 | 44,4 | 44,1 | 43,5 | 43,1 | 43,0 | 41,7 | 41,9 | 42,2 | 42,5 | 42,6 | 43,0 | -11,9                               |
| Holanda .....       | 38,8 | 39,2 | 40,2 | 42,0 | 38,9 | 39,1 | 40,0 | 40,8 | 41,7 | 40,9 | 40,7 | 33,6 | -13,4                               |
| Austria.....        | 41,1 | 41,5 | 41,6 | 43,2 | 42,9 | 43,1 | 43,6 | 43,9 | 43,3 | 43,7 | 44,1 | 44,4 | 8,0                                 |
| Portugal .....      | 30,8 | 30,7 | 30,2 | 33,2 | 32,2 | 32,3 | 32,4 | 33,0 | 32,4 | 32,6 | 33,0 | 32,4 | 5,2                                 |
| Finlandia .....     | 44,2 | 44,0 | 42,6 | 43,0 | 41,4 | 40,9 | 40,1 | 39,4 | 39,5 | 38,8 | 38,2 | 38,5 | -12,9                               |
| Suecia .....        | 49,2 | 49,3 | 48,7 | 48,6 | 47,8 | 46,8 | 47,0 | 47,2 | 46,6 | 45,9 | 43,3 | 42,5 | -13,6                               |
| Reino Unido .....   | 28,4 | 28,5 | 25,8 | 29,1 | 28,6 | 28,7 | 30,3 | 30,5 | 30,5 | 30,6 | 30,7 | 29,7 | 4,6                                 |
| Noruega .....       | 34,3 | 34,5 | 34,4 | 35,1 | 35,2 | 35,2 | 34,9 | 35,0 | 34,3 | 34,3 | 34,2 | 34,1 | -0,6                                |
| Estados Unidos..... | 29,2 | 29,1 | 29,2 | 28,3 | 28,2 | 28,0 | 27,8 | 27,7 | 27,6 | 27,7 | 27,5 | 26,6 | -8,9                                |
| Japón .....         | 19,4 | 17,7 | 23,1 | 23,1 | 23,2 | 23,2 | —    | —    | —    | —    | —    | —    | —                                   |

Fuente: Eurostat (2010).

TABLA 3  
EVOLUCIÓN DE LOS IMPUESTOS ECOLÓGICOS COMO PORCENTAJE DEL TOTAL DE IMPUESTOS Y COTIZACIONES SOCIALES, 1996-2007

| TAX                  | Total I. Ambientales |      | I. energéticos |      | I. transporte |      | I. contaminación |      |
|----------------------|----------------------|------|----------------|------|---------------|------|------------------|------|
| GEO/TIME             | 2007                 | 1996 | 2007           | 1996 | 2007          | 1996 | 2007             | 1996 |
| UE (27 países) ..... | —                    | —    | 4,46           | —    | 1,46          | —    | 0,25             | —    |
| UE (25 países) ..... | 6,16                 | 6,88 | 4,44           | 5,26 | 1,46          | 1,43 | 0,25             | 0,19 |
| UE (15 países) ..... | 5,82                 | 6,64 | 4,20           | 5,09 | 1,44          | 1,37 | 0,18             | 0,18 |

Fuente: Eurostat (2010).

Gago *et al.* (2002): neutralidad recaudatoria, eficiencia (innovación, producción limpia y empleo) y equidad (medidas de compensación y mitigación). Estas características han sido la base sobre la cual se han desarrollado las reformas fiscales de diversos países del norte de Europa durante los años noventa, donde destacan los casos de Dinamarca, Finlandia, Holanda, Noruega y Suecia (Anexo).

A continuación, analizaremos de forma más detallada la aplicación práctica de la RFV en el marco de la UE. La Tabla 2 muestra una cuña fiscal que ronda el 40 por 100 para los trabajadores de la UE con salarios más bajos frente al 30 por 100 de Estados Unidos o el 20 por 100 de Japón. Esta tendencia se ha mantenido a lo largo del tiempo en el conjunto de la UE en los últimos años.

Destacan especialmente los casos de Suecia, Finlandia, Holanda, Italia y Dinamarca, todos ellos países que han implantado una RFV. El caso contrario lo encontramos en países como Grecia, Francia y Portugal. Además, es de destacar el caso de Austria

y Reino Unido pues, a pesar de haber implantado una RFV, no han visto reducirse esta cuña fiscal.

El esquema recaudatorio de una RFV puede servir como medio para reducir la carga ejercida sobre otros impuestos tradicionales, como la imposición personal progresiva o las cotizaciones sociales. Así, en la Tabla 3 podemos observar cómo la participación de la imposición ambiental en el total de impuestos y contribuciones sociales alcanza un valor cercano al 6 por 100 como media para el conjunto de la UE-15 (e incluso algo superior para la UE-27). Si bien, aunque han experimentado un pequeño descenso en los últimos años, la variación no es muy marcada y existe, por tanto, un cierto mantenimiento de su cuota de participación en el total de recaudación.

En el Gráfico 1, se aprecia un predominio de los impuestos sobre la energía (71 por 100 de la recaudación ambiental) en el año 2007. Por detrás, se encuentran los impuestos sobre el transporte con una cuota del 24 por 100. La recaudación que proviene de la contaminación/recursos es desprecia- ▷

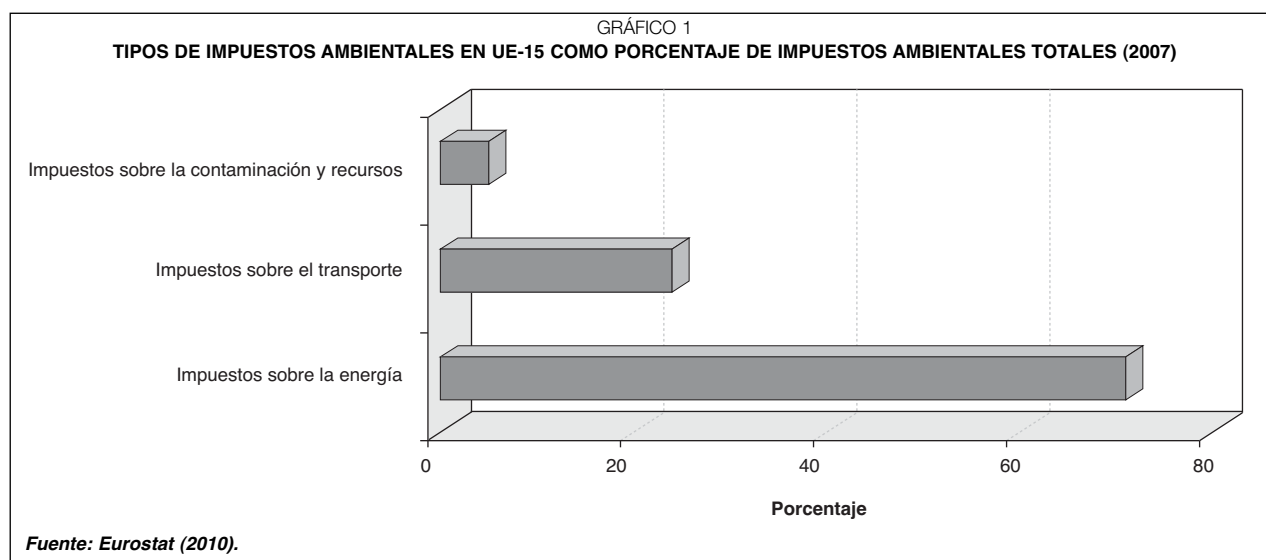


TABLA 4  
IMPUESTOS AMBIENTALES EN LOS PAÍSES DE LA OCDE

|               | SO <sub>2</sub> , Nox | CO <sub>2</sub> | Ruido de aviones | Vertidos líquidos | Residuos sólidos | Diferenciación gasolinas |
|---------------|-----------------------|-----------------|------------------|-------------------|------------------|--------------------------|
| Alemania      |                       |                 | x                | x                 | x                | x                        |
| Austria       |                       |                 |                  |                   | x                | x                        |
| Bélgica       |                       |                 | x                | x                 | x                | x                        |
| Canadá        |                       |                 |                  | x                 | x                | x                        |
| Dinamarca     | x                     | x               |                  | x                 | x                | x                        |
| EE.UU         | x                     |                 | x                |                   | x                |                          |
| España        |                       |                 |                  | x                 |                  |                          |
| Finlandia     | x                     | x               |                  | x                 | x                | x                        |
| Francia       | x                     |                 | x                | x                 | x                | x                        |
| Holanda       | x                     | x               | x                | x                 | x                | x                        |
| Irlanda       |                       |                 |                  | x                 | x                | x                        |
| Islandia      |                       |                 |                  |                   | x                | x                        |
| Italia        | x                     |                 | x                | x                 | x                |                          |
| Japón         | x                     |                 | x                |                   |                  |                          |
| Noruega       | x                     | x               | x                |                   |                  | x                        |
| Nueva Zelanda |                       |                 |                  |                   |                  | x                        |
| Portugal      | x                     |                 | x                | x                 | x                | x                        |
| Suecia        | x                     | x               |                  |                   | x                | x                        |
| Suiza         |                       | x               | x                |                   |                  | x                        |
| Reino Unido   |                       |                 | x                |                   | x                | x                        |

**Fuente: OCDE (2001).**

ble con respecto a los anteriores. Esto pone de manifiesto el claro potencial recaudatorio de la imposición energética y el hecho de que hayan sido los primeros impuestos de carácter ambiental implantados en los países que han incorporado la política ambiental entre el diseño de su sistema tributario.

En este sentido, la Comisión Europea (2002) afirma la necesidad de crear un marco fiscal común para la energía dados sus efectos positivos en términos de eficiencia, recaudación y gestión. Se evitarían ade-

más las distorsiones en un mercado único y el riesgo de competencia fiscal.

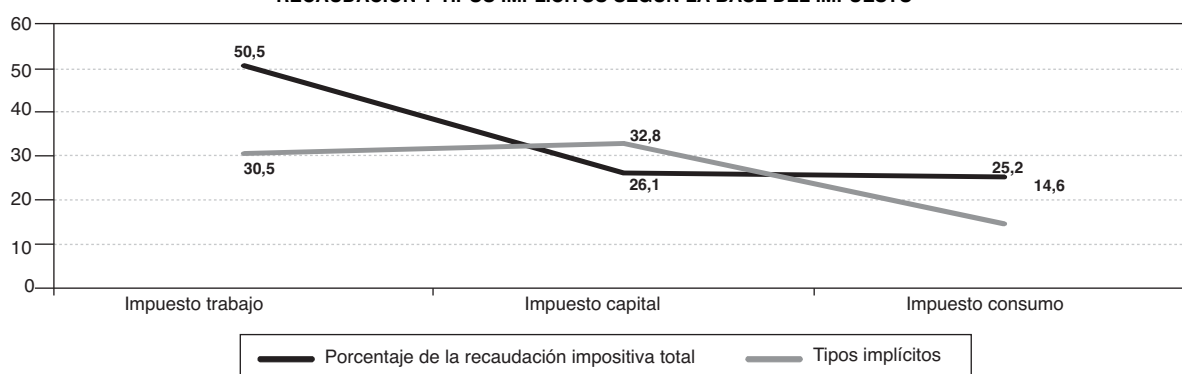
No obstante, no existe un impuesto a nivel supranacional en el ámbito de la UE. La regla de la unanimidad en la adopción de decisiones fiscales en política ambiental y la resistencia de los países miembros a la cesión de soberanía fiscal puede estar detrás de esta ausencia de uniformidad. Lógicamente, menos cabe esperar de una armonización a nivel internacional. El variado esquema en la imposición ambiental internacional puede verse en la Tabla 4. ▷

CUADRO 1  
EVOLUCIÓN DE LOS INGRESOS IMPOSITIVOS EN ESPAÑA

| Ingresos totales (millones de euros) | 1999   | 2000   | 2001   | 2002   | 2003   | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   |
|--------------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| IRPF.....                            | 35.460 | 36.766 | 41.371 | 44.344 | 46.451 | 47.722 | 54.723 | 62.813 | 72.614 |
| Rentas del trabajo.....              | 30.868 | 32.744 | 37.383 | 40.577 | 43.417 | 45.106 | 50.854 | 56.630 | 61.664 |
| Rentas del capital.....              | 2.973  | 2.722  | 3.117  | 2.645  | 2.274  | 2.206  | 2.489  | 3.309  | 4.846  |
| Otros.....                           | 7565   | 6744   | 7105   | 6412   | 5308   | 4822   | 6358   | 9492   | 15796  |
| IS.....                              | 14.636 | 17.207 | 17.215 | 21.437 | 21.920 | 26.020 | 32.495 | 37.208 | 44.823 |
| IRNR.....                            | 723    | 1.098  | 906    | 1.052  | 948    | 1.395  | 1.351  | 1.498  | 2.427  |
| IVA.....                             | 30.735 | 33.389 | 34.673 | 36.913 | 40.579 | 44.507 | 49.870 | 54.652 | 55.851 |
| IIEE.....                            | 15.425 | 16.056 | 16.576 | 17.340 | 16.853 | 17.514 | 18.022 | 18.602 | 19.786 |

Fuente: Agencia Tributaria del Ministerio de Economía y Hacienda (2010).

GRÁFICO 2  
RECAUDACIÓN Y TIPOS IMPLÍCITOS SEGÚN LA BASE DEL IMPUESTO



Fuente: Eurostat (2010).

### 3. La experiencia del caso español

La adhesión de España a la Unión Europea marca el inicio del proceso de convergencia con el resto de países miembros. La política fiscal no ha sido una excepción. A continuación, analizaremos la influencia de la RFV en el panorama español.

En términos recaudatorios, el IRPF, y pese a los cambios experimentados en los últimos años vía reducción de la carga en las rentas del trabajo y del capital, sigue manteniendo un claro protagonismo en la imposición española (Cuadro 1).

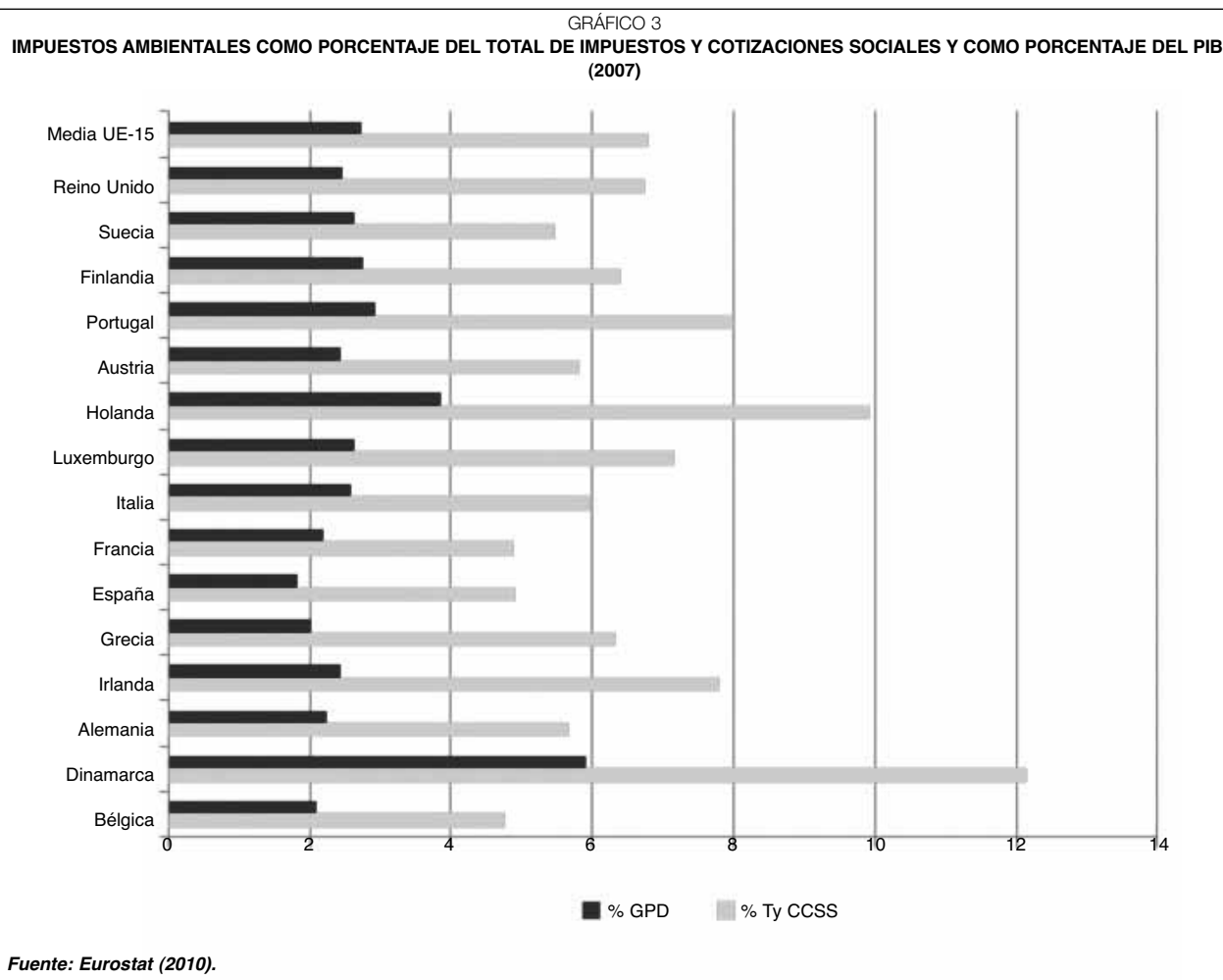
Las reformas del IRPF siguen una clara tendencia (común en los países occidentales) hacia la disminución de la carga sobre las rentas del trabajo, generadoras de una reducción en la recaudación (segundo dividendo), con la intención de mejorar la eficiencia del impuesto y los objetivos de empleo<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> La compensación de esta reducción con la ampliación de la base imponible (nuevos supuestos de hecho gravados) no está resultando suficiente para cumplir el principio de suficiencia financiera que exige todo sistema fiscal para financiar sus gastos, en un momento en el que el déficit supera los cien mil millones de euros.

Bajo el principio de neutralidad recaudatoria, el Estado debe incluir los fines medioambientales en el diseño de la política fiscal (Ministerio de Medio Ambiente, 2003) y recurrir a los impuestos verdes como vía para contribuir al desarrollo sostenible. Sin embargo, en España, no podemos hablar estrictamente de la existencia de una RFV pues, aunque existen figuras con efectos sobre el medio ambiente, no se ha establecido ningún impuesto ecológico en sentido estricto.

Las causas del rechazo inicial de una RFV en España son fundamentalmente las siguientes: el temor a la pérdida de competitividad de las empresas españolas, los efectos distributivos de los impuestos ambientales, los efectos sobre la inflación y, finalmente, la falta de confianza en la efectividad medioambiental de los impuestos ecológicos, debido a la baja elasticidad de la demanda de los productos energéticos.

En el Gráfico 3, podemos observar que el volumen de recaudación de impuestos ambientales supera, por primera vez, la media de la UE-15 en valo- ▷



res absolutos. Sin embargo, las diferentes características de los países hacen más adecuado valorar los resultados en términos de PIB (oscuro) o de recaudación total (claro). Así, como porcentaje del total de impuestos y cotizaciones sociales España presenta, (junto con Francia), una de las participaciones más pequeñas en cuanto a fiscalidad medioambiental. Es sorprendente la diferencia que presenta con países cercanos, como Portugal, y la distancia que todavía nos separa de los países con la participación más elevada (Dinamarca, Holanda), que llegan a doblar a la participación española. Esta escasa presencia de la imposición ambiental se hace más patente si medimos estos resultados en términos de PIB.

Por tipos de impuestos, el grueso de la participación descansa en la imposición energética<sup>7</sup>,

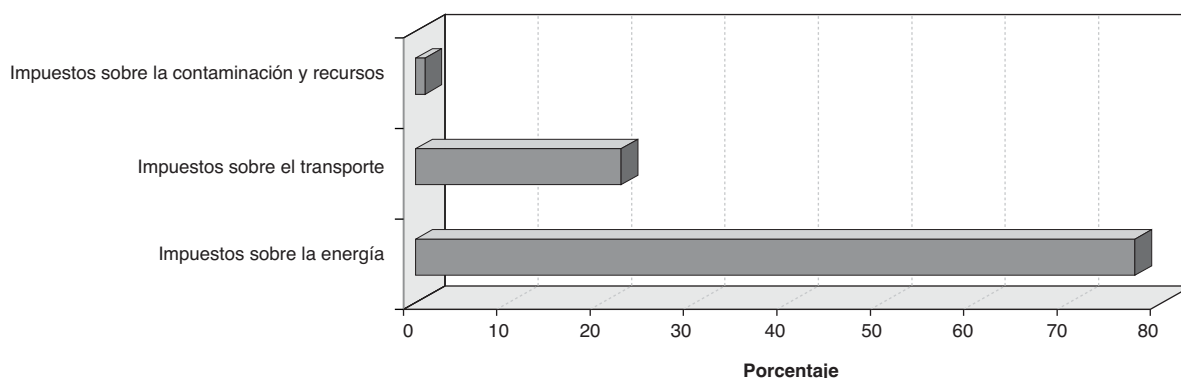
<sup>7</sup> Este resultado es habitual, especialmente en las primeras fases de una RFV, dado el mayor potencial recaudatorio de este tipo de impuestos.

siendo muy escasa la participación en la recaudación de otro tipo de impuestos, especialmente en el caso de los impuestos sobre la contaminación o los recursos (Gráfico 4).

La inexistencia de una reforma medioambiental a nivel central ha permitido un amplio margen de actuación a los Gobiernos de nivel intermedio (Figura 1). La Ley Orgánica de Financiación de las comunidades autónomas (LOFCA) confiere la legalidad de estas figuras a nivel autonómico. Los principales motivos de este desarrollo descentralizado han sido: la insuficiencia de recursos de las comunidades autónomas, la autonomía financiera ante la aparición de un nuevo hecho imponible que no aparece regulado a nivel estatal y la ilusión fiscal propia de los impuestos indirectos. Sin embargo, los impuestos autonómicos creados se caracterizan por su bajo poder recaudatorio, y en algunos casos, su débil ▷

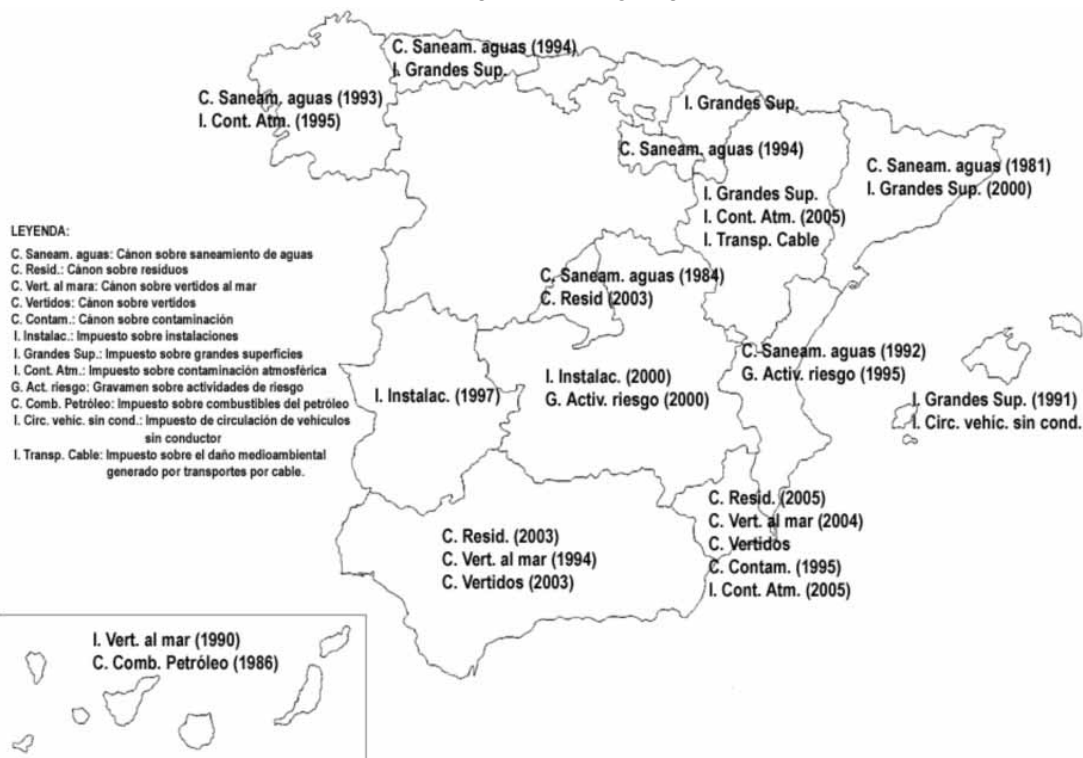


GRÁFICO 4  
TIPOS DE IMPUESTOS AMBIENTALES EN ESPAÑA COMO PORCENTAJE DE IMPUESTOS AMBIENTALES TOTALES (2007)



Fuente: Eurostat (2010).

FIGURA 1  
MAPA MEDIOAMBIENTAL ESPAÑOL



Fuente: Elaboración propia a partir de Gago et al. (2002), INE y injef.com (2006).

vínculo ambiental<sup>8</sup> (Jorge, 2007). Los tributos propios implantados a nivel autonómico se recogen en la mencionada Figura 1<sup>9</sup>.

La escasa presencia de la fiscalidad ambiental no sólo se observan en términos cuantitativos sino también cualitativos. Actualmente, la dimensión ▷

<sup>8</sup> Una clara excepción a este escaso vínculo ambiental lo constituye el impuesto sobre contaminación en Galicia que compatibiliza perfectamente la protección medioambiental con los límites legales de los niveles de Gobierno.

<sup>9</sup> En este sentido, la última reforma de la financiación autonómica ha dotado de un mayor impulso a estas regiones para implantar nuevos

hechos impositivos sujetos a gravamen. Así, en el año 2010, Cantabria ha creado un impuesto sobre los residuos y Galicia un canon sobre las eólicas. Castilla la Mancha y Extremadura han perfeccionado los tributos sobre instalaciones y Aragón aquellos relacionados con el transporte por cable. Otras comunidades han reforzado igualmente el canon sobre el agua y saneamiento.



CUADRO 2  
PARTICIPACIÓN DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS (CCAA) Y DE LAS CORPORACIONES LOCALES (CCLL)  
EN LA CESIÓN DE IMPUESTOS ESTATALES  
(Millones de euros)

|                                  | Participación de cesión de las CCAA |        |        |        |        | Participación de cesión de las CCLL |       |       |       |
|----------------------------------|-------------------------------------|--------|--------|--------|--------|-------------------------------------|-------|-------|-------|
|                                  | 2003                                | 2004   | 2005   | 2006   | 2007   | 2004                                | 2005  | 2006  | 2007  |
| IRPF.....                        | 13.622                              | 16.678 | 18.221 | 20.752 | 23.270 | 632                                 | 549   | 566   | 719   |
| IVA.....                         | 13.439                              | 14.929 | 17.367 | 18.626 | 21.443 | 455                                 | 494   | 602   | 656   |
| IIEE.....                        | 7.066                               | 7.573  | 8.029  | 8.449  | 8.145  | 190                                 | 198   | 258   | 173   |
| Hidrocarburos.....               | 3.841                               | 4.059  | 4.260  | 4.405  | 4.202  | 114                                 | 117   | 137   | 118   |
| Electricidad.....                | 706                                 | 822    | 922    | 978    | 984    | —                                   | —     | —     | —     |
| Alcohol y bebidas derivadas..... | 361                                 | 365    | 314    | 392    | 423    | 9                                   | 11    | 12    | 12    |
| Cerveza.....                     | 88                                  | 95     | 99     | 115    | 112    | 2                                   | 3     | 3     | 3     |
| Productos intermedios.....       | 7                                   | 8      | 9      | 8      | 8      | 0                                   | 0     | 0     | 0     |
| Labores del tabaco.....          | 2.062                               | 2.224  | 2.425  | 2.551  | 2.416  | 64                                  | 67    | 106   | 40    |
| Ambientales (%).....             | 13                                  | 12     | 12     | 11     | 10     | 9                                   | 9     | 10    | 8     |
| TOTAL.....                       | 34.127                              | 39.179 | 43.617 | 47.827 | 52.858 | 1.278                               | 1.241 | 1.426 | 1.548 |

Fuente: INE (2010).

medioambiental en nuestro sistema tributario se limita a la introducción de aspectos medioambientales en tributos ya existentes como el Impuesto sobre Sociedades, el IRPF, el IVA, el Impuesto sobre Hidrocarburos, el Impuesto sobre la Electricidad o el canon de vertidos (Jorge, 2007). Las comunidades autónomas disponen así de otra vía de recursos en el aspecto ambiental: la cesión de determinados impuestos estatales. Es el caso del impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos y el impuesto sobre matriculación de determinados medios de transporte.

Dentro de este grupo, si consideramos los impuestos de hidrocarburos y electricidad como impuestos medioambientales (tal y como dispone el INE) observamos que representan algo más del 10 por 100 del total de impuestos cedidos y se mantiene en el tiempo mientras al igual que a nivel local, si bien en este último caso esta vía de recursos cobra mayor importancia, ante la imposibilidad legal de crear tributos propios (Cuadro 2).

A pesar de la reducida presencia de la fiscalidad medioambiental española, el análisis de la situación española servirá, no obstante, para sentar las bases de una futura reforma que incluya los beneficios derivados de su implantación, tal y como defienden Gago y Labandeira (1997), Gago *et al.* (2002) y Labandeira, Labeaga y Rodríguez (2004). Con vistas al futuro y siguiendo el ejemplo europeo, la RFV en España debe centrarse, en un primer momento, en la creación de las condiciones

adecuadas dirigidas hacia una “producción limpia”. Por tanto, se deben eliminar los incentivos a las actividades intensivas en el uso de energías contaminantes, no sólo a través de impuestos ambientales (regulación, fomento energías renovables, intensificación del mercado de emisiones, etcétera).

El segundo paso será la implantación de instrumentos fiscales con fines medioambientales de una forma progresiva y gradual, evitando con ello las bruscas alteraciones que producirían en el mercado los cambios en los precios inducidos por estos impuestos. En este contexto, la tarea se centrará en la búsqueda de las medidas óptimas y en el ámbito de aplicación ideal (estatal, regional o local) como paso intermedio para la RFV definitiva. El tercer aspecto consiste en el análisis de las medidas compensatorias y de mitigación.

La evidencia empírica internacional de las reformas fiscales ecológicas demuestra que los impuestos ambientales introducidos con una finalidad meramente medioambiental provocan generalmente costes en términos de empleo y de PIB. Por esta razón, las reformas fiscales ecológicas representan un instrumento más eficiente para acometer regulaciones ambientales. Sin embargo, existen estudios recientes que aseguran que un impuesto sobre las emisiones de CO<sub>2</sub> con reducción simultánea en las cotizaciones sociales proporcionaría una doble ganancia de bienestar: ambiental y fiscal ▷

(Labandeira y Rodríguez, 2005). Por todos estos motivos, sería conveniente para años venideros colocar la política ambiental en un lugar destacado dentro de las agendas políticas europeas.

#### 4. Conclusiones

A lo largo de los años, el impuesto personal sobre las rentas individuales ha sido el gran protagonista de los sistemas tributarios en los países occidentales. Sin embargo, en las últimas décadas se comenzó a advertir la enorme carga fiscal ejercida sobre las rentas del trabajo, generando bajos incentivos al esfuerzo laboral. Por otro lado, la globalización generó un marco de competitividad internacional que forzaba un tratamiento preferencial sobre las rentas del capital.

Con este nuevo panorama internacional, caracterizado por la existencia de límites en la capacidad recaudatoria de la imposición personal se ha producido un cambio de paradigma al tratar de potenciar en mayor medida la imposición indirecta. Los objetivos actuales se centran en la eficiencia económica y la mejora del empleo.

En este contexto, surge la denominada RFV como medio para incrementar la recaudación impositiva y reducir otros impuestos distorsionantes (como el IRPF) sobre cualquier otra alternativa posible (doble dividendo). El núcleo de estas reformas se ha centrado en el desarrollo de tributos medioambientales que pueden servir para minimizar el coste total para la sociedad de reducir la contaminación, jugar un papel constructivo en el sistema fiscal, estimular a medio plazo la recaudación y proporcionar mayores incentivos al desarrollo de nuevas tecnologías que la mera regulación. Sin embargo, lo que los tributos medioambientales probablemente no podrán hacer es pagar por sí mismos el coste de la regulación medioambiental sin considerar el beneficio de la reducción de la contaminación ni constituir la mayor parte de los presupuestos públicos (Comisión Europea, 2002).

Estas reformas se han llevado a cabo en los países de la UE de forma individual, sin una acción conjunta, configurado un «paisaje verde» europeo dotado de una gran heterogeneidad. Así, algunos países han limitado la presencia de la imposición ambiental en tímidas medidas o impuestos ambientales aislados. Sin embargo, otros países han configurado todo un proceso coherente y ordenado que, bajo los principios de neutralidad recaudatoria y eficiencia económica tratan de extender esta reforma sin generar bruscas alteraciones en el mercado. En los próximos años, es necesario tratar de armonizar este tipo de imposición con la intención de minimizar las distorsiones que se puedan producir en el mercado único, así como la mejora de la competitividad empresarial y la innovación tecnológica.

En el caso de España, la ausencia ambiental a nivel estatal ha permitido a las comunidades autónomas desarrollar su política ambiental sin los límites del poder tributario estatal creando, al igual que a nivel europeo, una diferenciación entre regiones muy acusada. En cuanto a sus efectos, el mayor potencial recaudatorio se encuentra en los tributos energéticos.

En resumen, si bien la RFV no puede considerarse como la solución definitiva de los problemas fiscales actuales (su recaudación, aunque destacable, todavía representa un porcentaje reducido sobre el total de impuestos y la eliminación de distorsiones es cuestionada por los defensores del doble dividendo débil) no se puede obviar la adicional vía recaudatoria que supone y el cambio en el patrón de comportamiento de los agentes económicos hacia una producción más limpia y una mejora del medio ambiente, razones suficientes para animar el desarrollo de este tipo de reforma.

#### Bibliografía

- [1] BOVENBERG, A.L. y DE MOOIJ, R.H. (1994): «Environmental Levies and Distortionary Taxation», *American Economic Review*, nº 70, pp. 1037-1041.▷

- [2] BURGOS, J. (2005): «El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Hacia una figura tributaria más justa y eficiente». *Información Comercial Española. Revista de Economía*, nº 826, noviembre, Madrid.
- [3] COMISIÓN EUROPEA (2002): SEC 518.
- [4] ECONOMIC REPORT OF THE PRESIDENT, USA, 2005
- [5] GAGO, A., y LABANDEIRA, X. (1997): «La imposición ambiental: fundamentos, tipología comparada y experiencias en la OCDE y España», *Hacienda Pública Española*, nº 141, pp. 193-219.
- [6] GAGO, A.; LABANDEIRA, X. y RODRÍGUEZ, M. (2002): «La práctica de la imposición ambiental y de las reformas fiscales verdes» en Instituto de Estudios Fiscales (Coord.): *Energía, Fiscalidad y Medio ambiente en España*. Instituto de Estudios Fiscales, pp.103-149, Madrid.
- [7] GOULDER, L. (1995): «Environmental Taxation and the Double Dividend: a Reader's Guide», *International Tax and Public Finance*, nº 2, pp. 157-184.
- [8] JORGE, M. (2007): «La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España», *Revista Valenciana de Economía y Hacienda*”, nº 14.
- [9] LABANDEIRA, X., LABEAGA, J.M. Y RODRÍGUEZ, M. (2004): «Green Tax Reforms in Spain», *European Environment*, vol 14, nº 5, pp. 290-299.
- [10] LABANDEIRA, X. y RODRÍGUEZ, M. (2005): «Análisis de eficiencia y equidad de una reforma fiscal verde en España», *Cuadernos Económicos de ICE*, nº 70, pp. 207-225
- [11] MINISTERIO DE MEDIO AMBIENTE (2003): *Informe sobre la Coyuntura Económica del Sector Medioambiental*. Centro de publicaciones. Secretaría General Técnica.
- [12] OKUN, A.M. (1975): *Equality and Efficiency*. Washington, DC: Brookings Institution.
- [13] PEARCE, D. (1991): «The role of carbon taxes in adjusting to global warming», *Economic Journal*, nº 101, pp. 938-948.
- [14] SUBDIRECCIÓN GENERAL DE ESTUDIOS DEL SECTOR EXTERIOR (2002): «La reforma fiscal verde: objetivos, logros y aplicación», *Boletín Económico de Información Comercial Española*, nº 2717, pp. 35-40. ▷

## Anexo

| CARACTERÍSTICAS DE LA RFV EN DIVERSOS PAÍSES EUROPEOS                                         |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dinamarca                                                                                     | <p>La reforma fiscal danesa se desarrolla en el año 1993 mediante la implantación del tributo sobre la energía y sobre:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• El cambio de la estructura vigente del sistema fiscal para proteger al medioambiente y aumentar el empleo reduciendo de las contribuciones sociales de las empresas. Así, se modifica el tributo de CO<sub>2</sub> y se introdujeron dos nuevos tributos, un gravamen sobre las emisiones de SO<sub>2</sub> y otro sobre la energía procedente del gas natural.</li> <li>• Desarrollo de políticas de compensación y mitigación, fundamentalmente en el sector del acero, limitando con ello el impacto sobre los precios así como la pérdida de competitividad internacional.</li> <li>• Reducción de los tipos impositivos e incremento en las deducciones en la imposición sobre la renta para fomentar las inversiones de las familias y empresas en ahorro energético.</li> </ul> |
| Holanda                                                                                       | <p>Holanda inició su andadura en este campo en 1995 mediante el establecimiento de un impuesto ambiental que grava el consumo de energía, la generación de residuos sólidos, la captación de aguas subterráneas y la utilización de uranio. Su reforma adoptó un matiz más homogéneo, con respecto al caso finlandés mediante la creación de una comisión estatal (Green Tax Commission). Este organismo ha publicado varios informes de política tributaria ambiental con la finalidad de mejorar la calidad medioambiental y el desarrollo económico sostenible. Dentro de los impuestos sobre la energía se encuentran el impuesto sobre el uranio, el impuesto sobre los combustibles y el impuesto regulador sobre la energía. La política ambiental se centró en el transporte de personas por una doble vía: la promoción del transporte público y los incentivos en vehículos más eficientes en el consumo de energía.</p>                          |
| Noruega                                                                                       | <p>Noruega puede considerarse el esquema perfecto de implantación gradual de una reforma fiscal verde. Sus objetivos clave han sido la protección medioambiental y la creación de empleo. La reforma consiste en:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Evaluación del sistema fiscal vigente, tratando de reducir las cotizaciones sociales, tanto de empresarios como de trabajadores, compensadas por la vía de la neutralidad impositiva con la introducción de impuestos ambientales.</li> <li>• Incorporación de una amplia gama de impuestos ambientales bajo un criterio de eficiencia.</li> <li>• Desarrollo de políticas de compensación y mitigación de los efectos sobre la competitividad internacional de las empresas, fundamentalmente por medio de acuerdos tributarios con otros países.</li> </ul>                                                                                                                                |
| Suecia                                                                                        | <p>La reforma fiscal sueca comienza en los noventa y conlleva la creación de la Green Tax Commission (1997) con la finalidad de evaluar los impuestos medioambientales y diseñar políticas que incrementasen la imposición medioambiental en detrimento de la imposición sobre el trabajo. Sus etapas fueron:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• La implantación de la reforma dual de la imposición directa: se crean dos bases imponibles diferenciadas (rentas del trabajo y rentas del capital) reduciéndose con ello el peso de la imposición directa.</li> <li>• 12 tributos ambientales, aumento del IVA y reducción del impuesto general sobre la energía.</li> </ul>                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Fuente: Elaboración propia a partir de López-Guzmán et al. (2006) y Gago y Labandeira (1997). |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |