



- ◆ Trabajo realizado por la Biblioteca Digital de la Universidad CEU-San Pablo
- ◆ Me comprometo a utilizar esta copia privada sin finalidad lucrativa, para fines de investigación y docencia, de acuerdo con el art. 37 de la M.T.R.L.P.I. (Modificación del Texto Refundido de la Ley de Propiedad Intelectual del 7 julio del 2006)

# CAMBIO CLIMÁTICO, DESARROLLO SOSTENIBLE Y FISCALIDAD AMBIENTAL

Marta Villar Ezcurra  
Universidad CEU San Pablo

## RESUMEN

Se trata la problemática del cambio climático y el desarrollo sostenible, analizando el papel de la fiscalidad ambiental ante los compromisos adquiridos internacionalmente. Se realizan propuestas a la vista de las medidas fiscales adoptadas como complemento a los instrumentos de mercado y en particular, con el régimen de comercio de derechos de emisión. Se explica el marco teórico de las políticas ambientales, las medidas adoptadas en la Unión Europea, los modelos tributarios y las tendencias de la OCDE y se apuesta por el sector de la energía como clave para combinar eficazmente los distintos instrumentos tanto a nivel político como de técnicas jurídicas.

*Palabras clave:* Cambio climático, desarrollo sostenible, fiscalidad ambiental.

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. DESARROLLO SOSTENIBLE Y CAMBIO CLIMÁTICO. 3. INSTRUMENTOS ECONÓMICOS Y DE MERCADO. TRIBUTO AMBIENTAL Y PRINCIPIOS RECTORES. 4. MODELOS TRIBUTARIOS Y TENDENCIAS DE LA OCDE. 5. CONSIDERACIONES FINALES.

## 1. INTRODUCCIÓN

Controlar el cambio climático se ha convertido en un reto mundial. La postura de la UE en la Conferencia Internacional sobre Clima celebrada en Copenhague ha consistido en apostar por reducir sus emisiones de CO<sub>2</sub> en un 30 por 100 para 2020, siempre que sus socios internacionales asuman compromisos similares (1). Según estimaciones pu-

(1) De las conclusiones de 21 de octubre de 2009 sobre la posición de la UE para la Conferencia de Copenhague sobre el clima (7 al 18 de diciembre de 2009), merecen ser destacadas las siguientes afirmaciones: «el Consejo de la UE reconoce que la prevención de un cambio climático peligroso requiere un crecimiento económico y un desarrollo social sostenibles que generen un mínimo de emisiones de gas de efecto invernadero (...) recuerda la finalidad de construir una sociedad más resistente al cambio climático mediante unas actuaciones eficaces de adaptación como parte integrante del desarrollo sostenible en todas las partes del mundo (...) destaca la necesidad de integrar eficazmente la adaptación en la planificación nacional y sectorial, en las políticas y estrategias de

blicadas, la UE está alcanzando el objetivo marcado de recortar sus emisiones contaminantes, pero la Agencia Europea de Medio Ambiente advierte del esfuerzo que debe seguir haciéndose, especialmente en sectores como el transporte y la agricultura, que no participan en el régimen europeo de comercio de emisiones —el más importante mecanismo de la UE para limitar las emisiones de gases de efecto invernadero (2)— y en los que se pueden realizar las mejoras más importantes (3).

Con independencia de la postura que se mantenga en relación al cambio climático, la protección del medio ambiente y la apuesta por un desarrollo sostenible deben estar por encima de cualquier polémica y erigirse, tal y como tiene recogido la ONU, en uno de los Objetivos de Desarrollo del Milenio. El compromiso con el medio ambiente debe ser pues incorporado al conjunto de valores y normas que deben guiar la conducta diaria de los seres humanos en relación con la sociedad (4).

Hace tiempo tuve ocasión de manifestar mi convencimiento de que las medidas tributarias pueden y deben coadyuvar a la consecución de los objetivos generales de las políticas ambientales y en concreto, a la realización de un desarrollo sostenible, lo cual no significa que hayan de asumir la responsabilidad de ser las únicas como si hubieran de ser las salvadoras de todos los problemas (5).

Muy al contrario, creo que no debe apoyarse la generalización de lo que se conoce como ecotasas, y que es imprescindible una previa reflexión sobre los modelos tributarios a seguir, las finalidades sectoriales a alcanzar y la delimitación de las técnicas más idóneas, pues además la realidad nos ha demostrado que en no pocos casos las llamadas ecotasas ni son «eco» ni son «tasas», con todos los problemas de constitucionalidad y legalidad que la apuesta por la fiscalidad ambiental requiere considerar (6).

En este sentido, el Libro Verde de la Comisión Europea sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas es muy expresivo cuando afirma que los impuestos e incentivos «no son una panacea para todos los problemas» y que están necesitados de un marco reglamentario claro en el que «se utilizarán con frecuencia combinados con otros instrumentos» (7) (los reguladores, de control, sancionadores o de mercado).

---

desarrollo sostenible en todos los niveles y en la cooperación al desarrollo, fomentando un planteamiento descentralizado ascendente en relación con las instituciones existentes y en su caso reformadas, y en las estructuras propias de los países en desarrollo, y fomentando la cooperación regional reforzada, los planteamientos intersectoriales y la participación de los interesados».

(2) El 1 de enero de 2005 empezó a funcionar el régimen comunitario de comercio de derechos de emisión (RCCDE), punta de lanza y uno de los instrumentos más importantes de la política climática de la UE por su capacidad para conseguir reducciones de emisiones en términos absolutos de una manera rentable (*vid.* Conclusiones del Consejo de 26.6.2007 loc. en <http://register.consilium.europa.eu/pdf/es/07/st11429.es/pdf>).

(3) *Vid.* <http://www.ecoticias.com>.

(4) *Vid.* BILBAO ESTRADA, I.: «Cambio climático y Derecho Tributario: un compromiso con el medio ambiente», Lección Magistral dictada en el acto de apertura del curso académico 2009-2010 en la Universidad CEU Cardenal Herrera, octubre 2009.

(5) *Vid.* «Los tributos ambientales en el marco de un desarrollo sostenible», en: PIÑAR MAÑAS, J. L. (Dir.): *Desarrollo sostenible y protección del medio ambiente*, Civitas, 2002, págs. 395-418.

(6) Piénsese en los numerosos casos de tributos autonómicos llevados ante el Tribunal Constitucional, desde el impuesto balear sobre instalaciones contaminantes. La fiscalidad ambiental autonómica recoge figuras que recaen sobre diversos tipos de contaminación: sobre instalaciones con incidencia ambiental, sobre emisiones contaminantes de origen energético, sobre productos y procesos energéticos, los relacionados con las emisiones de residuos sólidos o los que gravan el depósito de residuos sólidos.

(7) *Vid.* COM 2007, 140 final, de 28.3.2007.

Cuando hablamos de fiscalidad ambiental (8) hacemos referencia a nuevas figuras tributarias con objetivo ambiental y cuya recaudación se afecta a políticas ambientales, pero también a técnicas-incentivo, corregir conductas indeseadas (desgravaciones, deducciones, etc.). Si hemos de reflexionar sobre cuál ha de ser el compromiso del instrumento tributario con el medio ambiente es importante también no perder de vista cuánto gastan los entes públicos y con qué recursos cuentan para hacer frente a las necesidades financieras de las políticas ambientales. A estos efectos, debe tenerse en cuenta que aunque la tendencia generalizada es a la reducción del peso del sector público en los mercados con el aligeramiento consiguiente de las necesidades de gasto, sigue siendo necesario financiar proyectos ambientales en el marco de unas haciendas públicas deficitarias, que se nutren fundamentalmente de ingresos de naturaleza tributaria y que tienden a la proliferación de figuras impositivas indirectas y de tasas (9).

Pese a que los problemas climáticos derivados del efecto invernadero ocupan buena parte de las agendas políticas actuales, no debemos olvidar que el desarrollo sostenible continúa siendo un desafío más allá de las fronteras a nivel mundial y sólo podrá alcanzarse con la articulación de las medidas jurídicas, económicas y técnicas más adecuadas, en el plano general y sectorial, posibilitadas por las correspondientes decisiones políticas que las promuevan. Y ni aun en el actual escenario de crisis económica podemos desconocer que siguen existiendo tendencias de insostenibilidad que necesariamente hay que frenar (10).

Debe anotarse también que la acentuación de los problemas del cambio climático ha provocado un giro importante en el papel que la fiscalidad ha de asumir, en tanto que la nueva llamada a las medidas fiscales se hace en el marco de un paquete de medidas económicas y de mercado que integran la política energética y la climática (11), sin que en ningún momento esto signifique que se haya dejado de alentar una utilización más intensiva de impuestos indirectos, subvenciones específicas y otras medidas económicas, como claramente plasman en el marco europeo, el VI Programa de Medio Ambiente, la nueva estrategia de la UE para un Desarrollo Sostenible y la estrategia renovada de Lisboa para el Crecimiento y el Empleo (12).

El objeto de este trabajo es poner de manifiesto la problemática que se suscitó en torno a tales cuestiones así como realizar algunas reflexiones y propuestas, a la vista de la

(8) Por todos, *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

(9) Se trata además, de una tendencia constatable en la evolución de los modelos tributarios fruto de la reordenación de los criterios y principios tributarios clásicos. *Vid.* sobre el tema RUBIO GUERRERO, J. J.: «Modelos tributarios en la Unión Europea», *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, núm. 8/2009, pág. 38.

(10) Persisten ciertas tendencias invariables en varios ámbitos a pesar de toda una serie de avances positivos: la demanda de recursos naturales ha crecido rápidamente y supera los disponibles del planeta a largo plazo; se está perdiendo biodiversidad en términos globales, los principales ecosistemas están sufriendo una presión creciente, está creciendo el consumo de energía en los transportes y persiste la pobreza a nivel mundial (*vid.* COM (2009), 400 final, pág. 2).

(11) *Vid.* especialmente el Libro Verde sobre estrategia europea para una energía sostenible, competitiva y segura (COM 2006, 0105 final). Asimismo, *vid.* Comunicaciones COM 2007 1 y 2, de 10.1.2007, Conclusiones del Consejo Europeo de 8-9.3.2007 y la Nota Informativa del Consejo de 21-10-2009 sobre la posición de la Unión Europea para la Conferencia de Copenhague sobre el clima.

(12) *Vid.* la nueva estrategia para un desarrollo sostenible (DOL 242, de 10.9.2002) y documento del Consejo 10917/06 de 26.6.2006 y la estrategia renovada de Lisboa para el crecimiento y el empleo: Recomendación del Consejo 2005/601/CE de 12.7.2005.

evolución del papel —potencial o limitado— asumido por la fiscalidad y de los avances que se han conseguido en la UE, plasmados en buena medida en distintos informes y documentos elaborados por las propias instituciones comunitarias.

Para ello me referiré en primer lugar al concepto de desarrollo sostenible en el entorno del cambio climático concretando su proyección internacional y comunitaria, seguidamente a los instrumentos económicos y de mercado, a continuación a las experiencias y modelos fiscales de los países de la OCDE, para terminar con unas consideraciones de orden general.

## 2. DESARROLLO SOSTENIBLE Y CAMBIO CLIMÁTICO

Repasemos antes que nada el concepto y las exigencias del desarrollo sostenible. Existe consenso en asociar su primera formulación formal al Informe *Brundtland* (1987) (13): se trata del desarrollo que satisface las necesidades de la generación presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades, esto es, constituye una responsabilidad con las generaciones futuras para que éstas puedan vivir un entorno semejante al que hemos disfrutado. A esta declaración siguen muchas otras, pero de todas ellas se deduce el cambio cultural y político en la forma de concebir el desarrollo. No se trata de confiar en que el desarrollo equivale a progreso y beneficio sino que existe el convencimiento de que el motor que salvará a la humanidad es la nueva idea que entonces surge como «revolucionaria», y que es precisamente la idea del desarrollo sostenible.

Fue en la Cumbre de Río (1992) donde se aprobaron las bases políticas y el denominado «programa 21» de acciones y medidas concretas. Tras la Cumbre primera de Río, vino Río + 5, Río + 10 y el proceso continuó su marcha imparable de manera que el desarrollo sostenible fue asumiendo una entidad propia desbordando el marco inicial de referencia del medio ambiente.

Debemos pues hablar ya de sostenibilidad integral en una triple dimensión: ecológica, económica y social. Es preciso también otorgar el correspondiente valor jurídico a un auténtico principio general del Derecho invocable y aplicable, que habilite el ejercicio de potestades administrativas de control y en el que el legislador español fundamenta muchas de sus medidas y cada vez con mayor intensidad (14).

En el marco estrictamente comunitario, se sigue una estrategia común en políticas de desarrollo sostenible, siendo considerado por el artículo 2 del TUE un objetivo fundamental. Conviene recordar que el Tratado de Ámsterdam incluyó específicamente entre los objetivos de la Comunidad el promover un alto nivel de protección y de mejora en la calidad del medio ambiente (artículo 2 TCE), y que el V Programa de Acción (1993-2000), *Hacia un desarrollo sostenible*, estableció una gama de instrumentos como estrategia de intervención ambiental, en el que ocupaba una posición destacada el empleo de

(13) En 1983, la Asamblea General de las Naciones Unidas convocó con carácter de urgencia una Comisión Mundial sobre el medio ambiente y el desarrollo sostenible, por encargo del entonces Secretario General Pérez de Cuellar. Dicha Comisión fue organizada y dirigida por la médica noruega Brundtland, primera ministra de su país.

(14) Vid. PIÑAR MAÑAS, J. L.: «El desarrollo sostenible como principio jurídico», en *Desarrollo sostenible y protección al medio ambiente*, cit., págs. 24-49. El profesor PIÑAR afirma que «es imprescindible dotar de contenido jurídico al desarrollo sostenible, pues de otro modo correremos el riesgo de que se quede en un conjunto de meras buenas intenciones o que las declaraciones que tan enfáticamente lo proclaman queden en papel mojado», pág. 49.

los instrumentos económicos con el fin de fijar los precios de los bienes ambientales y de incentivar comportamientos acordes con el medio ambiente (15).

La estrategia inicial de desarrollo sostenible de la UE fue plasmada en las conclusiones del Consejo de Gotemburgo (2001) y ha consistido en promover políticas de enfoque global y transectorial, integradoras plenamente de los tres pilares del desarrollo sostenible, sobre todo, para hacer frente a las tendencias de políticas aisladas y sectoriales responsables de tendencias insostenibles en términos ambientales de un largo plazo. Se afirmaba entonces que «la estrategia de la UE para el desarrollo sostenible se basa en el principio de que habría que estudiar las repercusiones económicas, sociales y ambientales de todas las políticas de forma coordinada y tenerlas en cuenta a la hora de tomar decisiones». En el Consejo de Barcelona (2002) se añadió la dimensión exterior antes de la Cumbre Mundial sobre el desarrollo sostenible y tras una revisión de la estrategia inicial, se lograron fijar las tendencias insostenibles y se adoptó una estrategia renovada, estableciéndose un plan único y coherente con la estrecha colaboración de Estados, instituciones comunitarias, ONGs, empresas y asociaciones civiles para fijar prioridades con vistas a que la Unión Europea aplique eficazmente los principios del desarrollo sostenible.

El primer balance de la estrategia del desarrollo sostenible que plasma la Comisión Europea en su Comunicación de 2007, pone de manifiesto los modestos progresos, aunque destaca el avance que supone el que el cambio climático y la energía sostenible constituyan una prioridad en las agendas interna e internacional de los Estados.

Se evalúan en este documento los avances en la reducción de gases de efecto invernadero (fruto, por ejemplo de los impuestos a las emisiones) y en la evolución hacia modos de transporte más respetuosos con el medio ambiente (como es el caso de las tasas de circulación en el centro de las grandes ciudades) y se constata que sólo algunos países como Francia disponen de estrategias de transporte sin perjuicio de que otros, como Italia, hayan incluido el transporte sostenible en otras estrategias que incluyen financiación.

Respecto a los instrumentos financieros y económicos, la Comunicación citada expone la gran variedad de su utilización por la UE y por los Estados miembros y afirma que todavía existe más potencial para el uso de instrumentos basados en el mercado, aunque fondos financieros comunitarios como el FEDER y los Fondos de Cohesión han ayudado de forma significativa durante el período 2007-2013 con una dotación de 9.000 millones de euros para cambio climático y 36.000 millones de euros para transporte sostenible (16).

(15) No obstante lo anterior, como observa LÓPEZ RAMÓN «sería equivocado formarse la idea de una superación de los instrumentos autoritarios de fijación y exigencia de los diversos estándares de calidad ambiental. El viejo cuerpo de directivas puesto en marcha desde el I Programa, continúa siendo objeto de aplicación, mejora y ampliación» *Vid.* F. LÓPEZ RAMÓN, «Caracteres del Derecho comunitario europeo ambiental» <http://www.cica.es/aliens/gimadus/lopezramon.html>.

(16) Se han asignado fondos específicos para que las PYME puedan cumplir la legislación ambiental de una manera más rentable y mejorar en general su comportamiento ecológico. Las fuentes principales son, entre otras, el Reglamento LIFE+, los nuevos instrumentos de la Política de Cohesión para 2007-2013, ayudas JEREMIE *Vid.* Comunicación de la Comisión respecto al Programa de Asistencia a las pequeñas y medianas empresas para el cumplimiento de la legislación de medio ambiente, de 8.10.2007 (COM 2007, 379 final), especialmente apartado 5.4, así como el Plan de Actuación a favor de las Tecnologías Ambientales de la UE (<http://ec.europa.eu/environment/etap>).

Más recientemente, el Informe de 2009 sobre la estrategia de la Unión Europea para el desarrollo sostenible (17) plasma la necesidad de una revisión completa de la estrategia del desarrollo sostenible para centrar los ámbitos en los que el progreso es más necesario. La previsión del gasto de los fondos comunitarios en cuestiones relacionadas con el medio ambiente se cifra en 105.000 millones de euros, cifra que supone el 30 por 100 del total de la asignación de 347.000 millones para los fondos de la política de cohesión (18).

Se destaca especialmente la importancia de la supervisión de la estrategia sobre desarrollo sostenible basada en los indicadores coordinados por Eurostat y el papel de los estudios de evaluación del impacto a la hora de legislar (19). También se marcan los nuevos desafíos para el desarrollo sostenible en cuatro frentes: contribuir al rápido cambio a una economía con bajas emisiones de carbono, con tecnologías que utilizan los recursos y la energía de manera racional y promover transportes y consumos sostenibles; intensificar los esfuerzos para proteger la biodiversidad y los recursos naturales; fomentar la integración social y consolidar la dimensión internacional del desarrollo sostenible, intensificando además los esfuerzos para combatir la pobreza global.

Pocas materias como el uso de la energía y el correlativo cambio climático afectan tan intensamente a las tres vertientes del desarrollo sostenible (ambiental, económica y social) y entre las medidas promovidas por la Comunidad Europea sin duda la que más atención ha suscitado es la Directiva de comercio de emisiones (20), aunque el elenco es larguísimo (21).

Así pues, la Comunidad Europea adopta un planteamiento y una estrategia propia de desarrollo sostenible que se plasma en los Tratados, en las Directivas sobre medio ambiente, en los programas específicos de acción y en todas las políticas de la Comunidad. Ahora bien, pese al importante volumen normativo y el impulso de las instituciones comunitarias, es constatable que el Derecho comunitario no cuenta –por el momento– con instrumentos suficientemente eficaces para asegurar de manera completa la aplicación del Derecho ambiental comunitario y por extensión la aplicación de las estrategias definidas –incluida la fiscal– para conseguir un desarrollo sostenible.

Y buena muestra de ello ha sido el balance efectuado al que nos hemos referido, pasados ya los años de los grandes entusiasmos iniciales.

### 3. INSTRUMENTOS ECONÓMICOS Y DE MERCADO. TRIBUTO AMBIENTAL Y PRINCIPIOS RECTORES

Para alcanzar los objetivos ambientales, del desarrollo sostenible y de reducción de emisiones contaminantes y como reacción frente a la insuficiencia de las políticas regu-

(17) Publicado mediante Comunicación de la Comisión de 24.7.2009 (COM 2009, 400 final).

(18) Vid. Comunicación de la Comisión de 24.7.2009 citada, pág. 14.

(19) El sistema de evaluación del impacto de la Comisión contribuye al desarrollo sostenible evaluando los impactos potenciales de las nuevas propuestas de legislación o políticas en el ámbito económico, social y ambiental a través de un planteamiento integrado.

(20) Directiva 2003/87/CE del Parlamento y del Consejo, de 13.10.2003 en proceso de revisión (vid. Propuesta de Directiva de perfeccionamiento y ampliación de 23.1.2008 (COM 2008, 16, final) que ha sido incorporada a nuestro ordenamiento por la Ley 1/2005, de 9.3.2005, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero).

(21) Vid. HERNÁNDEZ CORCHETE, J. A.: «Voz Cambio Climático», en: *Diccionario de Derecho ambiental*, ALONSO GARCÍA, E. y LOZANO CUTANDA, B. (Dir.), *Iustel*, 2008, págs. 176 y 195.

ladoras se ha venido alentando, desde hace tiempo, la utilización de instrumentos económicos y de mercado (22). En el Libro Verde al que antes hacíamos referencia, se justifica la utilización de instrumentos económicos y de mercado en su capacidad para corregir las deficiencias del mercado de una forma rentable, entendiendo por deficiencia del mercado una situación en la que los mercados no existen o no tienen en cuenta el coste verdadero o social de la actividad económica (23).

Ya sea ejerciendo una influencia sobre los precios (tributos o incentivos) o estableciendo cantidades absolutas (comercio de derechos de emisión) o por unidad de producción, se declara que todos estos instrumentos proporcionan una flexibilidad que puede reducir sustancialmente los costes de las mejoras del medio ambiente.

A nivel comunitario, se han adoptado diversas medidas dignas de mención. Así, se ha introducido el régimen de derechos de emisión —en fase ahora de perfeccionamiento— (24), se ha aprobado la Directiva sobre imposición de los productos energéticos (25) y en el sector del transporte se ha adoptado la Directiva sobre el distintivo europeo (Euroviñeta) (26). Ahora bien, son los propios Estados miembros los que ostentan un papel de primer orden en la adopción de medidas tributarias y en la búsqueda del equilibrio adecuado entre incentivos y medidas disuasorias a la hora de diseñar e implementar sus regímenes impositivos, debiendo respetar al mismo tiempo las exigencias de los principios tributarios y la neutralidad fiscal. Los fallidos intentos de establecer un impuesto a nivel comunitario y mundial (27) convierten a los Estados en los verdaderos protagonistas y responsables de las decisiones de política fiscal (si bien condicionadas por un entorno de competencia globalizado).

Desde planteamientos teóricos, el punto de partida de la apuesta por este tipo de medidas es el amplio consenso en que el recurso al tributo debe convertirse en una importante herramienta para afrontar el cambio climático. Aparte del refrendo normativo en el orden interno (28) y del refrendo teórico desde el modelo pigouiano de internalización de externalidades negativas, las instituciones de la Unión Europea, como hemos mencionado, han impulsado este lanzamiento del instrumento tributario para actuar en

(22) Suelen considerarse instrumentos jurídicos las reglamentaciones y prohibiciones y el régimen de responsabilidad por daños, e instrumentos económicos los que se dirigen a internalizar las externalidades negativas ya sea con un sistema de incentivos y desincentivos, instrumentos de mediación ambiental o de permisos negociables. Este último instrumento es en realidad un sistema mixto basado en el *cap and trade*.

(23) Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas (COM 2007, 140 final, de 28.3.2007).

(24) Vid. Directiva 2003/87/CE, del Consejo de 13.10.2003, mediante la cual se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

(25) Vid. Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27.10.2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

(26) Vid. Directiva 1999/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17.6.1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras.

(27) Vid. la propuesta de Directiva sobre la creación de un impuesto armonizado sobre los combustibles fósiles (COM 92, 226 final) cuyo objetivo era estabilizar las emisiones de CO<sub>2</sub> para el año 2000 en el nivel de 1990 y las propuestas de establecer un impuesto mundial sobre el CO<sub>2</sub>.

(28) Bastaría hacer un repaso al listado de impuestos ambientales en materia de emisiones atmosféricas, residuos o tratamiento de aguas, especialmente a nivel autonómico y atender a las exposiciones de motivos para constatar esta «apuesta» por la fiscalidad ambiental. Vid. ROZAS VALDÉS, J. A., VÁZQUEZ COBOS, C., APARICIO, A. y ÁLVAREZ, S.: «Impuestos ecológicos y pretendida mente ecológicos», en: *Tributos locales y autonómicos*, HERRERA MOLINA, P. M. (Dir.), Aranzadi, 2006, (capítulo XIII), págs. 547-597.



política ambiental, aunque advirtiendo las pautas que los Estados deben seguir para asegurar el respeto al Derecho Comunitario, tanto desde la perspectiva del ingreso como del destino del gasto (29).

Dicho esto, no puede pasar desapercibido que no hay consenso conceptual sobre qué es un tributo ambiental, básicamente porque se materializa en una diversidad instrumental de amplio abanico que produce bastante confusión y porque no se fundamenta la distinción en un criterio común sobre lo que debe considerarse relevante, si los motivos que lo justifican o los efectos de su introducción. Y a la diversidad instrumental se une la confusión terminológica. Sin la debida precisión, se habla de impuestos verdes, impuestos ecológicos, ecotasas, etc. De otro lado, la motivación o justificación de un tributo ambiental puede ser múltiple, lo que dificulta la afirmación de cuál de ellas es la que permite calificar al tributo de ambiental. Coincido plenamente con el profesor HERRERA MOLINA en la necesidad de distinguir entre «tributos ambientales» en sentido estricto y «elementos tributarios ambientales» (tales como beneficios fiscales o modulación de elementos cuantitativos) que se introducen en otros tributos, bien sea forzando su lógica interna bien reforzándola en una dirección ambiental, como ocurre con los tipos de gravamen reducidos para los productos menos contaminantes (30) y con algunas de las medidas insertadas en nuestros impuestos locales. Pero lo cierto es que también la distinción entre impuestos, tasas y contribuciones especiales se desdibuja en el ámbito de la fiscalidad ambiental, con el efecto de provocar importantes distorsiones dado el diverso régimen de distribución de competencias sobre cada una de estas figuras.

Una posible solución para poner orden estaría en elaborar un concepto genérico de tributo ambiental con un régimen jurídico de distribución de competencias común a las tres categorías tradicionales. Así se evitaría la tendencia a manipular las categorías tributarias para eludir no sólo las limitaciones competenciales sino también los principios de legalidad o de disciplina presupuestaria (31).

La doctrina ha discutido especialmente la posibilidad de exigir tasas por el aprovechamiento especial del dominio público, cuyo hecho imponible consiste en un impacto sobre el paisaje como consecuencia de instalaciones de transporte de energía o por la práctica de emisiones atmosféricas derivadas de la generación de energía. De otro lado, en el ámbito energético, las llamadas «tasas por tolerancia» pueden constituir un importante instrumento destinado a completar el uso de permisos negociables de emisiones. Pensemos en el sistema danés que combina dichos permisos con el pago de una tarifa por un incumplimiento cuando se superen las cantidades previstas en dichos permisos. Dicha «tarifa» constituirá una tasa y no una sanción en la medida en que tales emisiones suplementarias no estén radicalmente prohibidas (en cuyo caso la Administración debería acudir a su autotutela ejecutiva para asegurar el cese de la actividad) (32).

En algunos casos puede tener sentido la compatibilidad parcial entre las sanciones y los tributos ambientales. Con ciertos requisitos, esto podría suceder en el caso de situaciones catastróficas o de emergencia relacionadas con el ámbito de la energía. En cambio, no deberían aplicarse sanciones en el caso en que se exija una tasa de tolerancia por

(29) Muy especialmente existe la preocupación de que el incentivo del impuesto ambiental sea respetuoso con la normativa comunitaria sobre el control de ayudas de estado incompatibles con el mercado común.

(30) HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho Tributario ambiental*, cit.

(31) Vid. «Los impuestos ecológicos ante el ordenamiento constitucional español», en colaboración con ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. en *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 52/1999, págs. 55-58.

(32) Vid. HERRERA MOLINA, P. M.: *Derecho tributario ambiental*, cit. entre otras, pág. 340.

superar las emisiones correspondientes a los permisos negociables (aunque el establecimiento de una prohibición radical acompañada de sanciones podría constituir una alternativa al establecimiento de tributos).

También se ha reivindicado la necesidad de coordinación *a posteriori* entre estos instrumentos en el ámbito de aplicación del régimen de comercio respecto de los *carbon taxes* (33) pues en ocasiones la convivencia tiene carácter sobrevenido y no obedece a la voluntad de combinar ambos instrumentos económicos atendiendo a los postulados de la ciencia económica (34). Por ello, algunos países como Dinamarca o Suecia defienden la falta de necesidad de mantener dos instrumentos (impuestos y régimen de comercio) con objetivos idénticos cuando incrementan innecesariamente los costes de las empresas emisoras.

Es interesante advertir que, con relación a los principios inspiradores del orden tributario y la utilización extrafiscal del sistema tributario, se suscitó en la Comisión para la reforma de la Ley General Tributaria el debate acerca de la conveniencia de una posible mención de algunos principios no expresamente aludidos en el texto actualmente vigente. En particular, si se consideraba que el principio del «beneficio» (aplicable en el ámbito de las tasas) y el principio «quien contamina paga» (artículo 174 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea) no pueden entenderse como manifestaciones de la capacidad contributiva, por lo que cabría plantear su inclusión en la LGT.

Como respuesta de cierre al debate, el Informe de la citada Comisión advertía de los riesgos de inconstitucionalidad que podía conllevar la alusión a criterios de justicia tributaria ajenos al artículo 31.1 de la CE. Además, curiosamente, la STC de 30 de noviembre de 2000 consideró la capacidad para afectar el medio ambiente «como modalidad del principio de capacidad económica previsto en el artículo 31.1 CE» (FJ 5º). En cambio sí estimó la mencionada Comisión, que la LGT debería retocarse de acuerdo con la jurisprudencia constitucional, a fin de recoger la necesidad de la doble competencia (tributaria y material) para establecer tributos de ordenamiento, al servicio de la política económica o de cualquier otra: agraria, social, medioambiental, etc. Además, debería dejarse claro que la finalidad extrafiscal es posible, pero no necesaria.

Al margen de estas cuestiones sobre técnicas normativas y principios tributarios, otro de los temas más interesantes a mi modo de ver es la distinta recepción del principio de capacidad económica en las categorías tributarias, pues como afirma la STC 296/1994 «en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible que es expresiva de una capacidad económica, que no opera como elemento configurador en las tasas o, si se hace, es de una manera muy indirecta o remota». Basta contrastar la realidad para advertir que proliferan figuras jurídicas de naturaleza confusa, con denominaciones técnicas diversas no coincidentes con las categorías tributarias previstas en nuestras leyes pero que en muchos supuestos constituyen tasas (ecotasas, cánones, precios, tarifas, exacciones, gravámenes, derechos, etc.); o un llamado precio por el legislador es en realidad una tasa, o una denominada tasa puede estar encubriendo una figura impositiva. Estas circunstancias complican la verificación del cumplimiento de los principios constitucionales tributarios en la práctica cotidiana.

(33) Impuestos sobre productos o sobre el consumo.

(34) BILBAO ESTRADA, I.: *Cambio climático ...* cit. A propósito de las conductas a evitar, distingo los supuestos de *double regulation* que se dan cuando para conseguir una doble finalidad se emplean dos instrumentos con características y objetivos muy similares, de los supuestos de *overlapping regulation*, que hacen referencia al solapamiento de impuestos que no tienen por qué perseguir los mismos objetivos pero que su coexistencia puede conllevar ineficiencias entre ellos.

No se olvide que en cuestión de dogmática y categorías jurídicas, y conforme a la LGT, el tributo sólo puede ser impuesto, tasa o contribución especial. Además, según doctrina del Tribunal Constitucional, si una prestación pecuniaria es de carácter público habrá de conformarse con arreglo a la ley, lo cual es aplicable a los denominados precios públicos en los que se dan las circunstancias concretadas por el Tribunal Constitucional, con el consiguiente confusiónismo de categorías jurídicas y la lógica conveniencia de plantear si se reconvierte el supuesto en tasa o surge una figura nueva y distinta a los efectos de cumplir con las exigencias del principio de reserva de ley.

En definitiva, no se trata de que las exigencias del cambio climático y el desarrollo sostenible encuentren en el «pedido de impuestos» su más firme aliado (35), ni que haya de postergarse la fiscalidad ambiental ante el éxito del régimen de comercio de derechos de emisión. Cuando se ha demostrado que el sistema complementario de imposición armonizada mínima no es precisamente el más adecuado para luchar frente a los problemas del cambio climático y que la descoordinación ha provocado duplicidad de costes para unos sectores y ausencia de los mismos para otros, con el consiguiente daño a la competitividad, habrá que seguir reflexionando sobre estos temas tratando de aportar soluciones.

Ante el panorama expuesto, es preciso dirigir los esfuerzos hacia la búsqueda de una sabia combinación de instrumentos fiscales, económicos y de mercado, pues a los juristas nos corresponde valorar la adecuación de cada una de las medidas, cada figura o cada técnica de ajuste al ordenamiento jurídico y promover los cambios que hagan posible la compatibilidad y coordinación entre todos ellos para evitar efectos distorsionadores, daño al mercado interior y a la competencia, duplicidades impositivas o de costes y asegurar el respeto a la finalidad pretendida, pues en muchos casos el instrumento novedoso (mercado de emisiones) se superpone al existente (impuestos sobre emisiones) sin el correlativo ajuste.

#### 4. MODELOS TRIBUTARIOS Y TENDENCIAS DE LA OCDE

La fiscalidad ambiental también puede abordarse desde la perspectiva de la evolución de los modelos tributarios en el marco de las tendencias de los países de la OCDE, perspectiva que pasamos a desarrollar.

En la década de los 80 se introdujeron los incentivos económicos como alternativa a la regulación administrativa y uno de los recursos más persuasivos y eficientes resultó ser el de los permisos de contaminación. Sin embargo, es en los años 90 cuando se generaliza lo que se conoce como Modelo Extensivo de reforma fiscal y surgen también otras propuestas complementarias (36), entre las que destacan los modelos de *Flat Tax* o imposición lineal sobre la renta, los de Imposición Dual y los modelos de Reforma Fiscal Verde.

Explican GAGO, LABANDEIRA y RODRÍGUEZ (37), que el primer elemento distintivo del Modelo Extensivo es una alteración en la jerarquía de los principios impositivos en be

(35) Ya hemos advertido del peligro de proliferación de impuestos «verdes» mal diseñados técnicamente que provoquen duplicidades impositivas tardíamente detectadas, daño para la economía o la calidad de vida de los particulares o la multiplicación de figuras pretendidamente «verdes» tratando de escapar de los principios constitucionales tributarios.

(36) Vid. RUBIO GUERRERO, J. J.: «Modelos tributarios en la Unión Europea», cit., pág. 38.

(37) Segunda Ponencia al Seminario Internacional Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético, cit., «Tendencias en la fiscalidad del medio ambiente», págs.55 y ss. de la documentación entregada en el seminario. Vid. asimismo, ÁLVAREZ, X., ALONSO, J., GAGO, A. y GONZÁLEZ, X. M., «Tendencias recientes de la fiscalidad internacional», *Papeles de Economía Española*, núm. 87/2001, págs. 10-31.

neficio de la eficiencia económica, la equidad horizontal y la sencillez en la aplicación y gestión de los sistemas tributarios. Y este nuevo equilibrio de criterios inspira el esquema compensatorio y las soluciones técnicas que con posterioridad se aplican: reducción de los sistemas tradicionales de incentivos y cambio de estructura impositiva en favor de la imposición indirecta, todo ello, a partir de una restricción financiera bastante estricta.

El objetivo de reducir los tipos impositivos más elevados y la idea del dividendo múltiple fue objeto de concreción en el modelo de Reforma Fiscal Verde, que puede considerarse una fase ulterior del Modelo Extensivo dominante. Para RUBIO GUERRERO, «el fundamento teórico de esta alternativa descansa en la idea de asociar cambios fiscales des-fiscalizadores en los impuestos personales sobre la renta con la incorporación de tributos de regulación medioambiental» (38).

Precisamente, a este Modelo de Reforma se refirió la Comisión Europea como Modelo a seguir en la última década del Siglo XX, en su Informe sobre Crecimiento y Empleo de 1993, argumentando en términos ambientales de la siguiente manera: la contaminación genera una ineficiencia económica que la Reforma Fiscal Verde trata de eliminar dado lugar al primer dividendo positivo, sea cual sea lo que luego ocurra, que dependerá del efecto interacción que produzcan los nuevos impuestos ambientales sobre la estructura de precios relativos de los factores y del efecto reciclaje que se genere al modificar otros impuestos y aplicar el incremento de la recaudación.

Casi todos los países de la OCDE han incorporado figuras tributarias ambientales en sus sistemas fiscales, aunque no siempre de la mano de una estrategia reformista global, si bien en los países que han adoptado estrategias generales de Reforma Fiscal Verde (Alemania, Austria, Dinamarca, Finlandia, Gran Bretaña, Holanda, Noruega o Suecia), se aprecian regularidades de interés. Las coincidencias empiezan por la creación de diversas *Green Tax Commissions* con vocación de permanencia y por encargos sucesivos para hacer revisiones *ex ante* y *ex post* sobre la incidencia de los impuestos ambientales en términos de efectividad.

Los componentes básicos del modelo son: reducciones diversas en los tipos de la imposición sobre la renta, reducciones en las cotizaciones sociales de los empleadores, extendidas en ocasiones a las cuotas obreras y limitadas en otras a determinados segmentos del mercado de trabajo, compensación recaudatoria con la incorporación de nuevos impuestos ambientales, centrando el esquema reformista en un impuesto genérico y potente de base energética, al que apoyan diferentes impuestos específicos sobre residuos, fertilizantes, pesticidas, etc.

La complejidad del modelo de reforma descrito es considerable pues afecta a una situación preexistente e incide sobre la mayor parte de los agentes económicos de una manera directa e intensa, sobre todo en los potenciales efectos negativos sobre la distribución de rentas y la competitividad empresarial. Las propuestas viables en un buen diseño de la imposición ambiental, centrada en la energética deben, además, tener en cuenta dos tipos de restricciones o limitaciones, de un lado, las impuestas por el marco institucional en particular desde el proceso armonizador comunitario en el ámbito de la UE y de otro, las que se derivan del diseño tributario preexistente.

De ahí que la opción preferente se halle en la introducción de una imposición energética general pasando por una readaptación de las actuales accisas y su extensión progresiva a todos los carburantes, modulándolas según sus respectivas características am-

(38) RUBIO GUERRERO, J. J.: «Modelos tributarios en la Unión Europea», cit. pág. 40.

bientales. Está claro que cada opción de diseño tributario ambiental tiene sus costes y sus ventajas, pero no se debería perder de vista el horizonte a largo plazo ni las necesidades de la realidad cotidiana. Sólo así podrán orientarse de modo eficaz las reformas fiscales a introducir a corto y largo plazo.

Cierto es que los Estados miembros de la UE han adoptado soluciones innovadoras en términos de desarrollo sostenible. Así, cada vez es más frecuente el uso de precios virtuales para el carbono con el fin de reflejar el coste social de las emisiones de gas de efecto invernadero en la evaluación de las opciones de las políticas públicas. Francia, por ejemplo, se ha comprometido a unas inversiones neutras en términos de emisiones de carbono con ayuda de los fondos de la política de cohesión durante el período 2007-2013 mientras que en Reino Unido se han asignado «presupuestos de carbono» a cada departamento.

También se han hecho progresos en la contabilidad relativa al carbono en las empresas mostrando los resultados de las pruebas realizadas en varios Estados miembros que la utilización de contadores inteligentes puede reducir el consumo de energía en hasta un 10 por 100. De otro lado, algunos Estados miembros han desarrollado nuevos sistemas de auditoría energética, incluida la ayuda financiera, que han ayudado a reducir sensiblemente el consumo de energía del sector de la construcción. Asimismo en Francia la «*Grenelle de l'Environnement*» reunió al Gobierno, al sector empresarial y a la sociedad civil en un debate de alto nivel sobre nuevas medidas para el desarrollo sostenible (39).

En el orden interno, el principio de desarrollo sostenible no se incluye explícitamente entre los principios rectores de la política social y económica, pero se deduce del artículo 45 de la CE relativo al medio ambiente y del artículo 128.1 CE, sobre desarrollo económico. Tanto el Tribunal Constitucional como los tribunales ordinarios han insistido en la necesidad de ponderar los bienes constitucionales, llegando a materializar el concepto de desarrollo sostenible que se traduce en un mandato a los poderes públicos e incluso en el criterio que sirve a las ponderaciones entre interés ambiental y desarrollo económico (40).

La energía, como elemento fundamental en el desarrollo económico y social en los países es la que mayores replanteamientos ofrece, como venimos insistiendo, para garantizar un desarrollo sostenible y es también el sector que mayores posibilidades de aplicación de instrumentos económicos y tributarios permite. La demanda mundial de energía es creciente y sin embargo, las actividades energéticas contribuyen al calentamiento global de la tierra, a la disminución de la capa de ozono, la acidificación y a la contaminación de metales pesados (41). De otro lado, el consumo y agotamiento de los recursos fósiles compromete también el objetivo del desarrollo sostenible.

Es significativo que en el Consejo de Ministros de Helsinki celebrado en 1999, se aprobara el desarrollo de una estrategia global tendente a integrar, en la política energética europea, el medio ambiente y el desarrollo sostenible, en la que se incluyen acciones e instrumentos económicos. Entre los ámbitos considerados entonces prioritarios

(39) Cfr. Informe de la Comisión de 2009 sobre la estrategia de la Unión Europea para el desarrollo sostenible, cit., pág. 4.

(40) Vid. sobre esta perspectiva, AGUILERA VAQUÉS, M.: *El desarrollo sostenible y la Constitución Española*, Atelier, Barcelona, 2000.

(41) Según el estudio sobre «Impactos ambientales de la producción eléctrica. Análisis de Vida de ocho tecnologías de generación eléctrica», realizado por diversas administraciones públicas, el IDEA, el CIEMAT y APPA, en julio de 2000.

rios se contemplaron los siguientes: desarrollo del mercado interior de la energía, fomento de las energías renovables, mejora de la eficiencia y el ahorro energéticos, internalización de los costes externos y de los beneficios ambientales, fomento de la investigación, el desarrollo, la demostración y la introducción en el mercado de tecnologías y técnicas nuevas y avanzadas, intensificación de la cooperación y de la coordinación entre los Estados miembros, especialmente en relación con los compromisos del Protocolo de Kyoto y el apoyo al desarrollo de los mecanismos de Kyoto, a saber, comercio de derechos de emisión, ejecución conjunta y mecanismo de desarrollo limpio.

Siendo conscientes de los daños ambientales irreparables y del inexorable agotamiento de los recursos naturales, el desarrollo sostenible hace especialmente urgente la adopción de acciones específicas en el ámbito energético. Para ello no bastan las tradicionales medidas administrativas sino que es necesario recurrir también a instrumentos económicos que interioricen en el precio de los productos energéticos los daños ambientales incitando así a un uso más eficiente de las energías tradicionales y a utilizar las nuevas energías de carácter renovable (42).

El Grupo de Expertos sobre Fiscalidad del Medio Ambiente presidido por Juan José RUBIO GUERRERO, llegó a conclusiones interesantes a propósito de los aspectos energéticos y la función de los tributos, algunas de las cuales extractamos a continuación (43):

1. En la actualidad los impuestos sobre la energía contienen importantes desgravaciones con fines de política económica contrarios al interés ambiental. Además, existen otros impuestos energéticos de carácter pretendidamente ambiental que encubren finalidades meramente recaudatorias. La mayor parte de los instrumentos de protección ambiental presenta conexiones con la fiscalidad ecológica de la energía: impuestos sobre emisiones contaminantes derivados de la producción energética, cánones de utilización por el uso de la atmósfera o de las infraestructuras del transporte, impuestos sobre productos energéticos, tarifas por emisiones contaminantes de centrales energéticas que excedan el volumen de los permisos negociables, devoluciones tributarias vinculadas a la eliminación de combustibles contaminados, contribuciones especiales por el establecimiento de servicios que disminuyen el riesgo ambiental de las empresas del sector energético, beneficios fiscales a las energías limpias, etc.
2. Los impuestos ambientales deben coordinarse con las sanciones. Las medidas fiscales no deben gravar conductas radicalmente prohibidas sino conductas toleradas, como sucede con la producción, distribución y consumo de productos energéticos.
3. La simplificación propia de los impuestos ambientales —en especial de los impuestos sobre productos— puede llegar a desvirtuar su fin ambiental hasta el punto de crear conflictos con las normas armonizadoras del impuesto sobre hidrocarburos o con las libertades comunitarias.
4. Pueden instrumentarse tasas ambientales cuando la Administración controle actividades de producción, distribución y consumo de energía que supongan un riesgo especial, como sucede con las tasas exigidas por el control e instalaciones nucleares.

(42) Vid. Presentación al Seminario Internacional *Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético*, pág. 11 (IEF).

(43) Vid. Primera Ponencia sobre instrumentos fiscales al servicio del medio ambiente, de D. CARRAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P. M. especialmente págs. 51 y 52.

## 5. CONSIDERACIONES FINALES

En el nuevo marco de liberalización de sectores económicos, la tradicional actividad de planificación, intervención y control se ha visto sustituida por mecanismos de corrección al mercado, asentados fundamentalmente sobre la combinación de instrumentos económicos y fiscales. Ante esta nueva realidad, el establecimiento de los tributos no sólo ha de considerar las correcciones necesarias a la economía sino que debe perseguir contribuir a los objetivos marcados a nivel internacional y comunitario sobre cambio climático y desarrollo sostenible.

Si antes políticas fiscales y económicas se interrelacionaban, deben ambas dar cabida y confluir armónicamente para garantizar un desarrollo sostenible y hacer frente a los objetivos y estrategias fruto de los pactos internacionales y comunitarios sobre cambio climático.

Hoy en día, el sector de la energía se ha convertido en una prioridad de la UE representando un gran reto en términos de sostenibilidad ambiental, pues es necesario un consumo energético más eficiente, una movilización de recursos para potenciar energías más limpias y una apuesta a favor de la financiación de las inversiones necesarias.

Pero para hacer posible el objetivo de una energía sostenible, competitiva y segura en Europa hace falta diseñar una nueva política energética europea de carácter general. Las bases están sentadas pero queda abierto el debate para responder a las preguntas ¿cómo puede la estrategia energética común europea, abordar la cuestión del cambio climático, manteniendo el equilibrio entre los objetivos de protección del medio ambiente, competitividad y seguridad en el abastecimiento? ¿Qué otras medidas se requieren a escala comunitaria para alcanzar las metas existentes? ¿Procede fijar nuevos objetivos? ¿Cómo crear un marco de inversión seguro y previsible a más largo plazo que posibilite el desarrollo de las fuentes de energía limpia y renovable en la UE?

En su dimensión europea, la política energética se ha de fijar en el objetivo de sostenibilidad y ha de centrarse en el desarrollo de fuentes renovables de energía competitivas y otras fuentes y sectores energéticos de baja emisión de carbono, en particular combustibles alternativos para el transporte; debe conseguir contener la demanda de energía en Europa y liderar los esfuerzos mundiales por detener el cambio climático y mejorar la calidad de la atmósfera local. Pero hace falta también fijar estándares comunes y decidir ajustes fiscales en frontera.

En definitiva, las técnicas de tutela ambiental de carácter sectorial, relativo e histórico deben ceder el paso a nuevos objetivos estratégicos que son prioritarios. Desde las exigencias del desarrollo sostenible los esfuerzos deben dirigirse a fomentar el cambio de instrumentos de acción y su combinación con los tradicionales para su adaptación a los nuevos tiempos, buscando y eliminando las ineficiencias detectadas.

España debe asumir el reto de incluir la estrategia de desarrollo sostenible en el diseño de sus reformas fiscales y coordinar las acciones a emprender por los entes públicos con potestad para crear y exigir tributos ecológicos o para insertar las medidas tributarias de incentivo a los tributos ya existentes, dirigiendo sus esfuerzos en la línea estratégica marcada para el conjunto de los países UE. Quizás no sea absolutamente necesaria –ni posible– en España una Reforma Fiscal Verde al estilo de otros países de nuestro entorno, pero en mi opinión, hacen falta acciones específicas que asienten los principios básicos de esta tributación ecológica y que marquen las vías de coordinación necesarias para evitar no ya la proliferación de impuestos de dudosa constitucionalidad, sino la ineficiencia y superposición indebida e injustificada de costes.

Y ello porque el tributo ecológico —o si se quiere la ambientación del sistema fiscal—, puede y debe ayudar a la consecución de los objetivos del desarrollo sostenible y a las exigencias del cambio climático en el contexto de la actual crisis económica, pero eso sí, en el marco de la política energética y sabiamente combinados y complementados no solo entre sí, sino también con otras medidas sancionadoras o de mercado.