



CEU

*Universidad
San Pablo*

Facultad de Derecho

Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental

Marta Villar Ezcurra

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU San Pablo

Festividad de San Raimundo de Peñafort
19 de enero de 2010

CEU Ediciones

Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental

Marta Villar Ezcurra

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad CEU San Pablo

Festividad de San Raimundo de Peñafort
19 de Enero de 2010

Facultad de Derecho
Universidad CEU San Pablo

Cambio climático, desarrollo sostenible y fiscalidad ambiental

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra sólo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

© 2010, Marta Villar Ezcurra
© 2010, Fundación Universitaria San Pablo CEU

CEU Ediciones
Julián Romea 18, 28003 Madrid
www.ceuediciones.es

Depósito legal: M-2965-2010

Índice

- 1. Los retos del jurista ante el cambio climático 5
- 2. Un apunte de la problemática jurídica a considerar 7
- 3. Desarrollo sostenible y cambio climático 11
- 4. Instrumentos fiscales, económicos y de mercado 15
- 5. Sobre el tributo ambiental y los principios rectores 20
- 6. Modelos tributarios y tendencias de la OCDE.
Breve referencia a España 22
- 7. Consideraciones finales 28

1. Los retos del jurista ante el cambio climático

El tema elegido para esta lección magistral plantea retos importantes para los juristas¹, cuya tarea meramente cotidiana, se hace cada día más difícil al requerir una constante reelaboración, debido a los cambios que se verifican en la realidad social² y a que trabajamos con normas que no fabricamos y con conceptos formales, que nos hacen recibirlas de modo dogmático³.

Ahora bien, esta limitación que supone trabajar con normas -que deben cumplirse- y con conceptos -inamovibles-, no debe impedirnos plantear la crítica de las vigentes y meditar sobre las directrices para su reelaboración progresiva, actuando entonces, en palabras de Recasens, los juristas como orientadores de la legislación futura⁴.

¹ Los juristas tenemos mucho que decir y también cierta dosis de responsabilidad respecto a la implementación jurídica de las decisiones adoptadas a nivel político. Como se ha puesto de manifiesto “*Economía y Derecho deben ir unidas de la mano a la hora de crear e implementar los instrumentos a emplear para lograr la internalización del coste ambiental, a fin de eliminar la concepción de la contaminación atmosférica como externalidad negativa*”, BILBAO ESTRADA, I.: “Cambio climático y Derecho Tributario: un compromiso con el medio ambiente”, Conferencia de inauguración del curso académico 2009-2010 en la Universidad Cardenal Herrera, CEU Ediciones, pág. 10.

² RECASENS SICHES, L.: *Vida humana, Sociedad y Derecho*, Editorial Porrúa, México, 1952, págs. 24-25.

³ Esas nociones (derecho subjetivo, deber jurídico, persona, objeto, relación jurídica, supuesto y consecuencia jurídica) no son el resultado empírico de una creación humana contingente, sino que constituyen conceptos puros condicionantes de todo pensamiento jurídico. Puede haber un orden jurídico sin hipotecas, sin impuestos o sin senadores, pero no cabe que haya ningún régimen jurídico sin deberes jurídicos o sin relaciones jurídicas. *Ibidem*. cfr. pág. 30.

⁴ *Ibidem*, pág. 27. Es apreciable en nuestros días una evolución digna de mención respecto a la forma de resolución de los problemas jurídicos concretos. Así, llama la atención el enfoque funcional en el análisis de las instituciones clásicas (contratos, impuestos, etc.) que supone el acercamiento de formas de pensar y razonar aparentemente distintas (Common law y Derecho continental), que se traduce en la aprobación de normas internas con fundamentación anglosajona y comunitaria como ocurre con el artículo 15 de nuestra Ley General Tributaria, que sustituyendo al anterior norma anti-fraude (artículo 24) es mucho más que una norma anti-abuso por hacerse eco de doctrina elaborada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en la que a su vez son apreciables precedentes de los jueces norteamericanos. Sobre el tema, puede consultarse VILLAR EZCURRA, M.: “Los efectos en el Derecho español de la doctrina del *business purpose* y de la noción comunitaria de motivo económico válido”, *Noticias de la UE* núm. 239/2004, *Número monográfico sobre la fiscalidad de las fusiones y escisiones de empresas*, págs. 109-119.

Si éstos y otros muchos son retos comunes al práctico, al abogado o al juez, constituye un reto específico propio del profesor universitario -y no precisamente como fruto del contexto de los cambios del Espacio Europeo de Educación Superior- el de analizar su propia disciplina desde la problemática real, pero sobre todo y fundamentalmente, la de ofrecer explicaciones y criterios a sus alumnos, valorando las eventuales soluciones que permitan integrar las nuevas realidades en los esquemas conceptuales y dogmáticos más adecuados.

Muchos de nosotros explicamos un Derecho positivo cambiante, que no siempre encuentra encaje dogmático en las categorías conceptuales del ayer. Tomando prestadas las gráficas palabras de Vallet de Goytisolo, es preciso que nos elevemos desde el conocimiento de lo singular al de lo universal, para conocer las cosas intelectualmente, ascender de los actos a los principios, diferenciando lo bueno de lo malo, lo útil de lo inútil, lo justo de lo injusto, el orden del desorden, según expusieron con brillantes argumentos Aristóteles y Santo Tomás de Aquino⁵, pues la ciencia del Derecho en su función expositiva y explicativa sólo puede ser desarrollada cuando es observada, repensado y rumiado lo que en la vida es Derecho, el Derecho vivido y examinado⁶. Y en el caso del Derecho tributario, como ha puesto de relieve tantas veces el Profesor Pérez de Ayala, el reto es más difícil al tener por objeto un Derecho cada vez más analítico y de elaboración jurisprudencial casuista⁷.

El interés por los problemas del medio ambiente se ha acentuado en los últimos tiempos por los descubrimientos científicos sobre el cambio climático y desde distintas instancias se ha venido impulsando el papel que ha de jugar la fiscalidad ambiental. Esta postura se ha traducido en unos casos en reformas tributarias verdes, pero en otros, ha propiciado una dañina proliferación de impuestos pretendidamente ambientales. Los últimos vientos soplan hacia la relegación del instrumento fiscal a un papel complementario de los instrumentos de mercado y, en concreto, del sistema de comercio de derechos de emisión.

Así pues, sobre la base de las dificultades anteriormente reseñadas a propósito de la tarea a emprender y de la mano de estos referentes, compartiré con ustedes

⁵ Cfr. VALLET DE GOYTISOLO, J.: *Esquema introductorio para una metodología de la ciencia expositiva y explicativa del Derecho*, RAJL, Madrid, 1999, pág. 7.

⁶ *Ibidem*, pág. 11. Se reivindica con estas palabras una metodología realista de la ciencia expositiva y explicativa del Derecho, pág. 59.

⁷ PEREZ DE AYALA, J.L.: "Nota sobre la nueva controversia metodológica en el Derecho Tributario español", Comunicación presentada al Pleno de Numerarios el día 8 de mayo de 2006, *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación* núm. 36.

mis propias reflexiones sobre el papel asignado a la fiscalidad para solucionar los problemas actuales del cambio climático y el desarrollo sostenible, con la pretensión de que esta visión panorámica y revisada del decurso de los logros y los fracasos pueda servirnos de guía para conocer en lo posible el porvenir y reivindicar desde planteamientos jurídicos algunos cambios necesarios.

Para ello, en primer lugar haré un repaso de la particular problemática que estas cuestiones plantean, me referiré a continuación al concepto de desarrollo sostenible en el entorno del cambio climático para reivindicar el mismo concretando su proyección internacional y comunitaria europea, en tercer lugar trataré de los instrumentos económicos y de mercado para, a continuación, aludir brevemente a las experiencias y modelos fiscales de los países de la OCDE y terminar con unas consideraciones de orden general.

2. Un apunte de la problemática jurídica a considerar

No podemos desconocer que controlar el cambio climático se ha convertido en un reto mundial. La postura de la Unión Europea en la Conferencia Internacional sobre el Clima auspiciada por la ONU y celebrada en Copenhague, ha consistido en apostar por reducir sus emisiones de CO₂ en un 30% para 2020, siempre que sus socios internacionales asumieran compromisos similares⁸.

Aunque las conclusiones de esta importante cumbre no han cubierto las expectativas⁹ y se haya pospuesto al año 2015 el nuevo acuerdo que sustituya

⁸ 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 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”*.

⁹ El Presidente de la Comisión Europea, José Manuel Barroso, expresó su decepción por el pobre acuerdo alcanzado tras once horas de negociaciones en la Conferencia del Clima de Copenhague, con resultados “muy por debajo” de las expectativas de la Unión Europea. El pacto, que no llega a las tres páginas, carece de elementos considerados cruciales como, por ejemplo, unos objetivos colectivos para reducir las emisiones de efecto invernadero. Además no menciona la necesidad de un acuerdo jurídicamente vinculante. El pacto prevé reducir las emisiones de gases de efecto invernadero “con vistas a” contener el calentamiento del planeta en 2°C, umbral por encima del cual el cambio climático podría tener efectos irreversibles. También exhorta a los países desarrollados a efectuar reducciones importantes y verifi-

al Protocolo de Kyoto¹⁰ -tantas veces incumplido¹¹- sigue siendo necesario continuar los esfuerzos para llegar a un consenso mundial y, especialmente en sectores en ocasiones olvidados como son el transporte y la agricultura, que no participan del régimen europeo de comercio de emisiones, el más importante mecanismo de la Unión Europea para limitar las emisiones de gases de efecto invernadero¹² en el que se pueden realizar las mejoras más importantes.

Desde la perspectiva de los recursos financieros, en años venideros se prevé un aumento importante de la financiación para contener el calentamiento global, calculando la Unión Europea que en el 2020 los países en desarrollo necesitarán 100.000 millones de euros al año para evitar que la temperatura media mundial aumente más de 2°C, valor por debajo del cual disminuye el riesgo de que el cambio climático se desboque. Según la Comisión Europea se necesitan fondos públicos internacionales de entre 22.000 y 50.000 millones de euros, dependiendo la contribución de cada país, de sus emisiones y de su capacidad de pago¹³.

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, pero también procuré dejar claro que ello no significa que hayan de

cables. Los países en desarrollo empezarían a reducir sus emisiones y comunicar sus resultados cada dos años, con "disposiciones para análisis y consultas internacionales" y cada país podrá decidir por sí mismo hasta dónde quiere llegar. El acuerdo cita el plazo de 2015 para revisar las acciones emprendidas, si bien los países deberán comunicar sus objetivos para finales de enero. La conferencia tampoco deparó un acuerdo detallado sobre la compensación a los países por preservar sus bosques, cuya existencia es fundamental para frenar el cambio climático. El resultado más tangible acaso fue el compromiso de los países desarrollados de aportar 30.000 millones de dólares (21.000 millones de euros) durante los tres próximos años, y 100.000 millones de dólares (70.000 millones de euros) de aquí a 2020, a proyectos en países pobres para fomentar las energías limpias y combatir la sequía, la subida del nivel de los mares y otros efectos del cambio climático. La UE ha prometido 7.200 millones de euros del paquete de 21.000 millones en forma de financiación rápida, procedente de diversas fuentes públicas y privadas.

¹⁰ Que vence a finales del año 2012.

¹¹ El Protocolo de Kyoto no imponía ninguna obligación a los países en desarrollo, pero en nuestros días los países industrializados quieren que las economías emergentes, como India y China, también se comprometan a reducir sus emisiones.

¹² 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 de junio de 2007, loc. en <http://register.conslium.europa.eu/pdf/es/07/st11429.es.pdf>).

¹³ Para salir del atolladero en el que se encuentran las conversaciones internacionales sobre el clima, la Comisión Europea ha hecho público un plan de financiación de la lucha contra el calentamiento global en los países en desarrollo que contempla para 2020 una contribución europea de entre 2.000 y 15.000 millones de euros al año.

asumir las medidas tributarias la responsabilidad de ser las únicas a adoptar, como si hubieran de ser las salvadoras de todos los problemas¹⁴.

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 considerar¹⁵.

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”¹⁶ (los reguladores, de control, sancionadores o de mercado).

Cuando hablamos de fiscalidad ambiental¹⁷ hacemos referencia a nuevas figuras tributarias que nacen con confesado objetivo ambiental y cuya recaudación se afecta a políticas ambientales, pero también se incluyen en la fiscalidad ambiental las técnicas-incentivo que pretenden corregir conductas indeseadas (con técnicas de 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 de qué recursos disponen 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

¹⁴ 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.

¹⁵ 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.

¹⁶ Vid. COM 2007, 140 final, de 28 de marzo de 2007.

¹⁷ Por todos, vid. HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario ambiental*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

en el marco de unas haciendas públicas cada día más deficitarias, que se nutren fundamentalmente de ingresos de naturaleza tributaria y que tienden a la proliferación de figuras impositivas indirectas y de tasas¹⁸.

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 y que 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 frenar¹⁹.

Una última premisa que debemos tener en cuenta en el planteamiento de la problemática jurídica a considerar es el hecho de 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 ya no se hace genéricamente, sino que se conecta con el marco del paquete de medidas económicas y de mercado que integran la política energética y la climática²⁰, aunque 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 Unión Europea para un Desarrollo Sostenible y la estrategia renovada de Lisboa para el Crecimiento y el Empleo²¹.

¹⁸ 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.

¹⁹ 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). Por lo que afecta a nuestro país, el Observatorio de la Sostenibilidad en España en su Informe de 2009, considera que tenemos unas buenas condiciones de partida hacia la economía sostenible pero reclama un marco institucional que sirva de apoyo para la expansión y la consolidación de las tendencias de sostenibilidad (<http://sostenibilidad-es.com/Observatorio+Sostenibilidad/esp/IDE/www.sostenibilidad-es.org>).

²⁰ *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 de enero de 2007, Conclusiones del Consejo Europeo de 8-9.3.2007 y la Nota Informativa del Consejo de 21 de octubre de 2009 sobre la posición de la Unión Europea para la Conferencia de Copenhague sobre el Clima.

²¹ *Vid.* La nueva estrategia para un desarrollo sostenible (DOL 242, de 10.9.2002) y documento del Consejo 10917/06 de 26 de junio de 2006 y la estrategia renovada de Lisboa para el crecimiento y el empleo: Recomendación del Consejo 2005/601/CE de 12 de julio de 2005.

3. Desarrollo sostenible y cambio climático

Las políticas energética y climática -que integran medidas fiscales- deben cumplir como tantas otras con los objetivos del desarrollo sostenible. Pero repase-mos antes que nada el mismo concepto y las exigencias del desarrollo sostenible para una mejor comprensión del tema.

Existe consenso en asociar su primera formulación formal al Informe Brundtland (1987)²²: 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 que existe un importante cambio cultural y político en la forma de concebir el desarrollo. No se trata ya de identificar desarrollo con progreso y beneficio, sino que existe el convencimiento de que el motor que salvará 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 y 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, como ha dejado escrito el Profesor Piñar Mañas, que habilita el ejercicio de potestades administrativas de control y en el que el legislador español fundamenta muchas de sus medidas y cada vez con mayor intensidad²³.

²² 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.

²³ 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 corremos 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. La Ley 45/2007, de 13 de diciembre, para el desarrollo sostenible del medio rural (BOE núm. 289, de 14 de diciembre) es, entre otras, una buena prueba de esta afirmación.

En el marco de la Unión Europea, se sigue una estrategia común en políticas de desarrollo sostenible, siendo considerado por el artículo 2 del Tratado de la Unión Europea un objetivo fundamental²⁴. 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 del Tratado de la entonces Comunidad Europea), 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 los instrumentos económicos con el fin de fijar los precios de los bienes ambientales y de incentivar comportamientos acordes con el medio ambiente²⁵.

La estrategia inicial de desarrollo sostenible de la Unión Europea 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 Unión Europea 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 de la Unión Europea, ONGs, empresas y asociaciones civiles para fijar prioridades con vistas a que la Unión Europea aplique eficazmente los principios del desarrollo sostenible.

²⁴ Con motivo de la entrada en vigor el pasado 1 de diciembre de 2009 del Tratado de Lisboa, las palabras “comunidad” o “comunidad europea” se sustituyen por la “Unión” y los adjetivos “comunitario”, “comunitaria” por “de la Unión”. DOUE C núm. 306, de 17 de diciembre de 2007, pág. 42. El artículo 2 del Tratado establece específicamente que “3. *La unión establecerá un mercado interior. Obrará en pro del desarrollo sostenible de Europa basado en un crecimiento económico equilibrado y en la estabilidad de los precios, en una economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social (...) 5 (...) contribuirá a la paz, la seguridad, el desarrollo sostenible del planeta (...)*”

²⁵ 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, continua 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>.

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 internas e internacionales 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 entre otras estrategias que incluyen financiación.

Respecto a los instrumentos financieros y económicos, la Comunicación citada expone la gran variedad de su utilización en la Unión Europea por los Estados miembros y afirma que todavía existe más potencial para el uso de instrumentos basados en el mercado, aunque fondos financieros de la Unión como el FEDER y los Fondos de Cohesión están ayudando 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 sostenible²⁶.

Más recientemente, el Informe de 2009 sobre la estrategia de la Unión Europea para el desarrollo sostenible²⁷ plasma la necesidad de una revisión completa de la estrategia para centrar los ámbitos en los que el progreso es más necesario. La previsión del gasto de los fondos de la Unión en cuestiones relacionadas con el medio ambiente se cifra en 105.000 millones de euros, volumen que supone el 30% del total de la asignación de 347.000 millones para los fondos de la política de cohesión²⁸.

Se destaca especialmente la importancia de la supervisión de la estrategia basada en los indicadores coordinados por Eurostat y el papel de los estudios

²⁶ 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 de diciembre de 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>).

²⁷ Publicado mediante Comunicación de la Comisión de 24 de julio de 2009 (COM 2009, 400 final).

²⁸ *Vid.* Comunicación de la Comisión de 24 de julio de 2009 citada, pág. 14.

de evaluación del impacto a la hora de legislar²⁹. También se marcan los nuevos desafíos para el desarrollo sostenible en cuatro frentes: contribuir al rápido cambio hacia 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 asimismo 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 Unión Europea sin duda la que más atención ha suscitado es la Directiva de comercio de emisiones³⁰, aunque el elenco es larguísimo³¹.

Así pues, la Unión 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 propias.

Ahora bien, pese al importante volumen normativo y al impulso de las instituciones europeas, es constatable que el Derecho de la Unión no cuenta -por el momento- con instrumentos suficientemente eficaces para asegurar de manera completa la aplicación del Derecho ambiental de la Unión 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.

²⁹ 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.

³⁰ Directiva 2003/87/CE del Parlamento y del Consejo, de 13 de octubre de 2003 en proceso de revisión (vid. Propuesta de Directiva de perfeccionamiento y ampliación de 23 de enero de 2008 (COM 2008, 16, final) que ha sido incorporada a nuestro ordenamiento por la Ley 1/2005, de 9 de marzo de 2005, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (BOE núm. 59, de 10 de marzo).

³¹ 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.

4. Instrumentos fiscales, económicos y de mercado

Para alcanzar los objetivos ambientales, del desarrollo sostenible y de reducción de emisiones contaminantes y como reacción frente a la insuficiencia de las políticas reguladoras se ha venido alentando, desde hace tiempo, la utilización de instrumentos económicos y de mercado³².

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, entendiéndose 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 económica³³.

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 de la Unión Europea, se han adoptado diversas medidas dignas de mención, aunque es importante poner de manifiesto que la exigencia de unanimidad para las decisiones fiscales ha frenado las iniciativas a favor de un potente impuesto energético. La más importante medida es sin duda alguna la introducción del régimen de derechos de emisión -en fase ahora de perfeccionamiento-³⁴, pero también ha supuesto un gran avance la aprobación de la Directiva sobre imposición de los productos energéticos y de la electricidad con el establecimiento de tipos mínimos de imposición³⁵ y en el sector del

³² 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*.

³³ 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 de marzo de 2007).

³⁴ *Vid.* Directiva 2003/87/CE, del Consejo de 13 de octubre de 2003, mediante la cual se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

³⁵ *Vid.* Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, también en fase de revisión.

transporte la adopción de la Directiva sobre el distintivo europeo (conocida como “euroviñeta”)³⁶.

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 de la Unión Europea y a nivel mundial³⁷ hacen que sean los Estados los protagonistas y responsables de las decisiones de política fiscal (si bien condicionadas siempre por un entorno de competencia globalizado).

Desde planteamientos teóricos, el punto de partida de la apuesta por las medidas fiscales 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 interno³⁸ y del refrendo teórico desde el clásico modelo pigouviano de internalización de externalidades negativas, las instituciones de la Unión Europea han impulsado este lanzamiento del instrumento tributario para actuar en política ambiental, aunque advirtiendo las pautas que los Estados deben seguir para asegurar el respeto al Derecho de la Unión Europea, tanto desde la perspectiva del ingreso como del destino del gasto³⁹.

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

³⁶ Vid. Directiva 1999/62/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 1999, relativa a la aplicación de gravámenes a los vehículos pesados de transporte de mercancías por la utilización de determinadas infraestructuras.

³⁷ 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 CO₂ para el año 2000 en el nivel de 1990 y las propuestas de establecer un impuesto mundial sobre el CO₂.

³⁸ 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 pretendidamente ecológicos”, en: *Tributos locales y autonómicos*, HERRERA MOLINA. P.M. (Dir.), Aranzadi, 2006, (capítulo XIII), págs. 547-597.

³⁹ 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, pero se insiste en distintos informes y comunicaciones de la Comisión en la necesidad de que las normas fiscales no constituyan medidas discriminatorias, exacciones de efecto equivalente a derechos de aduana o medidas de efecto equivalente a restricciones cuantitativas.

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 por ello 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 contaminantes⁴⁰ 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 presupuestaria⁴¹.

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, se ha considerado que 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

⁴⁰ HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho Tributario ambiental*, cit.

⁴¹ *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.

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)⁴².

En algunos supuestos 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 si se exige una tasa de tolerancia por 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 de derechos de emisión respecto de los *carbon taxes*⁴³ 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 económica⁴⁴. Por ello, algunos países como Dinamarca o Suecia y autores de indubitado prestigio 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.

Pero la coordinación no sólo es fruto de decisiones políticas traducidas a normas, sino también es cuestión de técnicas jurídicas. Y permítanme ilustrarlo con un ejemplo tan gráfico como el que resulta de nuestros propios impuestos autonómicos a las emisiones contaminantes, algunos anteriores⁴⁵ a la implantación del régimen de comercio de derechos de emisión⁴⁶ y otros

⁴² Vid. HERRERA MOLINA, P.M.: *Derecho tributario ambiental*, cit., entre otras, pág. 340.

⁴³ Impuestos sobre productos o sobre el consumo.

⁴⁴ BILBAO ESTRADA, I.: “*Cambio climático y Derecho Tributario: un compromiso con el medio ambiente*”, cit. A propósito de las conductas a evitar, distingue 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, pág. 25.

⁴⁵ Galicia, Castilla la Mancha y Andalucía.

⁴⁶ Ley 1/2005, de 9 de marzo de 2005, por la que se regula el régimen de comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero (BOE núm. 59, de 10 de marzo).

aprobados con posterioridad⁴⁷. En la mayor parte de los supuestos, al menos en los impuestos establecidos tras la entrada en vigor del régimen de derechos de emisión, se han adoptado medidas de coordinación pero optando por técnicas cuestionables de no sujeción o exención a los impuestos dirigidas a evitar la superposición de costes a los sectores afectados.

Tales técnicas pueden ser puestas en tela de juicio -especialmente si no son temporales, como es el caso- desde el control por parte de la Unión Europea de las ayudas incompatibles con el mercado común, dados los antecedentes jurisprudenciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y los expedientes abiertos por la Comisión, precisamente a países especialmente sensibles a estos temas como Suecia, Dinamarca o Eslovenia, cuestionando sus técnicas de rebajas o exenciones fiscales⁴⁸.

Téngase por seguro que de no seguirse las Directrices de la Unión sobre ayudas estatales a favor del medio ambiente⁴⁹ o, simplemente, de haberse incumplido la obligación de notificar las ayudas, la sanción a España está asegurada, ya sea por ilegalidad o propiamente por incompatibilidad⁵⁰.

⁴⁷ Es el caso de Murcia y Aragón.

⁴⁸ Suecia mantiene el procedimiento abierto mientras que se han cerrado los casos danés y esloveno. Así, respecto a la reducción del impuesto sobre las emisiones de CO₂ en Suecia aplicado al consumo de combustibles en instalaciones cubiertas por el régimen de comercio de derechos de emisión, se ha considerado que el principio de quien no contamina paga podría no respetarse debido a la asignación gratuita de derechos y que deben aportarse pruebas para establecer la existencia y determinar, para cada empresa, el importe de una posible carga adicional por encima del impuesto sobre las emisiones de CO₂ y garantizar que sólo las empresas que realmente padecen dicha carga, al menos parcialmente, la desgravan mediante las exenciones fiscales notificadas (DOUE C 297, de 7 de diciembre de 2006). La Comisión ha autorizado bajo condiciones el proyecto danés de reducción del impuesto a las emisiones de CO₂ en beneficio de las empresas sometidas al sistema de derechos de emisión, mientras que respecto de Eslovenia, la Decisión de la Comisión de 23 de noviembre de 2005 ha declarado las ayudas consistentes en reducciones fiscales a las instalaciones de combustión de centrales eléctricas conectadas a una red de transmisión de alta tensión y que usan carbón como combustible, compatibles con el art. 87.3.c) del Tratado, tras constatar su conformidad con las normas sobre ayudas de estado, su compatibilidad con las Directrices medioambientales y con la Directiva sobre impuestos de la energía (DOUE, L 260, de 27 de septiembre de 2006).

⁴⁹ DOCE C 82, de 1 de abril de 2008. Los apartados 151 a 160 se refieren especialmente a la ayuda en forma de reducciones o exenciones de los impuestos ambientales, dando especial importancia a que los Estados prueben que estas ayudas son necesarias y proporcionales, concretando las condiciones que deben cumplirse.

⁵⁰ Especialmente sensibles a esta declaración son los casos andaluz y aragonés.

5. Sobre el tributo ambiental y los principios rectores

Sin perjuicio de lo que ya se ha avanzado quisiera ahora plantear algunos temas nuevos. Con relación a los principios inspiradores del orden tributario y a la utilización extrafiscal del sistema tributario, se suscitó en la Comisión para la Reforma de la Ley General Tributaria un intenso debate acerca de la conveniencia de una posible mención de algunos principios rectores no expresamente aludidos en el texto de la citada Ley.

En particular, se planteó si debía de considerarse 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, y que en consecuencia, deberían incluirse expresamente en la Ley General Tributaria.

Como respuesta de cierre al debate, el Informe de la citada Comisión advertía de los riesgos de inconstitucionalidad de tal opción al suponer una alusión a criterios de justicia tributaria ajenos al artículo 31.1 de la Constitución Española. Además, curiosamente, la Sentencia del Tribunal Constitucional 289/2000, de 30 de noviembre, 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 se estimó por parte de la citada Comisión que la Ley General Tributaria 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, se consideró que debería dejarse claro que la finalidad extrafiscal es posible, pero no necesaria⁵¹.

Al margen de las cuestiones de técnicas normativas y principios rectores tributarios⁵², 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 Sentencia del Tribunal Constitucional 296/1994, de 10 de noviembre, “en los impuestos el sujeto pasivo se determina por la actividad de los contribuyentes y el gravamen se obtiene sobre una base imponible

⁵¹ Vid. *Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Julio, 2001, pág. 35.

⁵² Reconocidos o no por nuestras leyes.

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 los pronunciamientos del Tribunal Constitucional con la realidad para advertir que proliferan figuras jurídicas -ambientales o no- de naturaleza confusa, con denominaciones diversas, no coincidentes con las categorías tributarias previstas en nuestras leyes o con la naturaleza jurídica que les es propia y que, en muchos supuestos, bajo la denominación de ecotasas, cánones, precios, tarifas, exacciones, gravámenes, derechos, etc. encontramos tributos o se da la circunstancia de que 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 y hacen que sólo cuando se pronuncian los tribunales se reconduzca la figura jurídica a su verdadera naturaleza.

No debemos olvidar que en cuestión de dogmática y categorías jurídicas conforme a la Ley General Tributaria, 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 Constitucional⁵³, con el consiguiente confusionismo de categorías jurídicas y la lógica conveniencia de plantear si se reconvierte el supuesto en tasa o surge una nueva y distinta figura 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 aliado⁵⁴, 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

⁵³ Entre otras, *Vid.* STC 185/1995, 233/1999 y 106/2000.

⁵⁴ 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.

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 y 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 -desde el plano general hasta el del más nimio detalle- 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.

6. Modelo tributarios y tendencias de la OCDE. Breve referencia a España

La fiscalidad ambiental puede tratarse también desde la perspectiva de la evolución de los modelos tributarios en el marco de las tendencias de los países de la OCDE, perspectiva que paso a tratar a continuación.

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 complementarias⁵⁵, 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 Rodríguez⁵⁶, que el primer elemento distintivo del Modelo Extensivo es una alteración en la jerarquía de los principios impositivos en beneficio de la eficiencia económica, la equidad horizontal y la sencillez en

⁵⁵ Vid. RUBIO GUERRERO, J.J.: “Modelos tributarios en la Unión Europea”, cit., pág. 38.

⁵⁶ 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.

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 desfiscalizadores en los impuestos personales sobre la renta con la incorporación de tributos de regulación medioambiental”⁵⁷.

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 (dividendo múltiple).

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 unas ocasiones a las cuotas obreras y limitadas en otras a determinados segmentos del mercado de trabajo, compensación

⁵⁷ RUBIO GUERRERO, J.J.: “Modelos tributarios en la Unión Europea”, cit. pág. 40.

recaudatoria con la incorporación de nuevos impuestos ambientales, centrándose 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 en el ámbito de la Unión Europea 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 ambientales.

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 Unión Europea 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%. 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. 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 sostenible⁵⁸.

Por lo que se refiere a España, 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 Constitución Española relativo al medio ambiente y del artículo 128.1 de la Constitución Española sobre desarrollo económico. Y 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 en un mandato a los poderes públicos e incluso en el criterio que sirve a las ponderaciones entre interés ambiental y desarrollo económico⁵⁹.

Por ello, la Estrategia Española de Desarrollo Sostenible, partiendo de la premisa de que España será uno de los países más afectados por las consecuencias del cambio climático, con aumento de las temperaturas medias y disminución de los actuales niveles de precipitaciones, insiste en la necesidad de integrar el desarrollo sostenible en las políticas concretas de agricultura, silvicultura y pesca, energía, transportes, turismo, producción industrial, consumo, cohesión e integración social, educación, investigación y desarrollo tecnológico, ordenación del territorio y cooperación al desarrollo. Se declara también en el documento que sirve de base, que en el ámbito de todas estas materias, deberán establecerse planes y programas de actuación específica para la integración del medio ambiente y del desarrollo sostenible en la formulación de objetivos y proyectos de puesta en marcha de actuaciones, así como para el seguimiento y evaluación de los progresos⁶⁰.

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

⁵⁸ Cfr. Informe de la Comisión de 2009 sobre la estrategia de la Unión Europea para el desarrollo sostenible, cit., pág. 4.

⁵⁹ Vid. sobre esta perspectiva, AGUILERA VAQUÉS, M.: *El desarrollo sostenible y la Constitución Española*, Atelier, Barcelona, 2000.

⁶⁰ Vid. pág. 191-192 del documento de consulta, así como la documentación del V Congreso Nacional del Medio Ambiente (<http://www.conama.es/viconama/ds/default.htm>).

posibilidades de aplicación de instrumentos económicos y tributarios permite. Piénsese en que 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 pesados⁶¹. De otro lado, el consumo y agotamiento de los recursos fósiles compromete también el objetivo del desarrollo sostenible.

Pero sigue siendo tarea difícil en política energética identificar los retos actuales y a largo plazo de forma precisa, conceder a cada objetivo un peso específico y desarrollar estrategias de respuesta a los retos. Se requiere un análisis constante de la evolución del mercado y de las tecnologías así como de las medidas de política energética, sus impactos, ventajas, limitaciones y oportunidades inherentes⁶².

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 incluyeran acciones e instrumentos económicos. Entre los ámbitos considerados entonces prioritarios 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.

Así pues, todas estas razones hacen que sea especialmente urgente la adopción de acciones específicas -incluidas las fiscales- en el ámbito energético. Y no bastan las tradicionales medidas administrativas sino que es necesario recurrir 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 renovable⁶³.

⁶¹ 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.

⁶² Vid. *Estrategia Española de Desarrollo Sostenible*, Documento de consulta cit., pág. 196

⁶³ Vid. Presentación al Seminario Internacional *Fiscalidad del medio ambiente y desarrollo energético*, pág.

Sobre la función de los tributos en el concreto ámbito de la energía, el Grupo de Expertos sobre Fiscalidad del Medio Ambiente presidido por Juan José Rubio Guerrero, llegó a un interesante diagnóstico de la situación, cuyos aspectos esenciales son los siguientes⁶⁴:

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.

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.

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.

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.

11 (IEF).

⁶⁴ *Vid.* Primera Ponencia sobre instrumentos fiscales al servicio del medio ambiente, de D. CARBAJO VASCO, D. y HERRERA MOLINA, P.M. especialmente págs. 51 y 52.

7. Consideraciones finales

Ante los problemas vinculados al cambio climático y al desarrollo sostenible que la realidad nos presenta en el 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 en la combinación de instrumentos fiscales y económicos, que pese a su demostrada eficacia, necesitan de una sabia coordinación en el doble plano de nivel político y de técnicas jurídicas.

El papel y la responsabilidad de los juristas ante estos problemas es importante, pues detectados los defectos del sistema, se han de proponer medidas correctoras y preventivas. En el marco jurídico fijado para los países pertenecientes a la Unión Europea, el establecimiento de los tributos no sólo ha de considerar las correcciones necesarias a la economía sino que, más allá de localismos, debe perseguir contribuir a los objetivos marcados a nivel internacional y de la Unión Europea sobre cambio climático y desarrollo sostenible, fundamentalmente complementando las medidas que se han demostrado más eficaces.

Así pues, si antes políticas fiscales y económicas se interrelacionaban deben ahora dar cabida y confluir armónicamente para garantizar los objetivos del desarrollo sostenible y hacer frente a los retos y estrategias fruto de los pactos internacionales y de la Unión Europea sobre el cambio climático. Deben estas políticas necesariamente integrarse en la política energética, ya que a nadie se le escapa que el sector de la energía se ha convertido en prioritario, representando la gran apuesta en términos de sostenibilidad ambiental, apuesta por un consumo energético más eficiente, una movilización de recursos para potenciar energías más limpias y por la financiación de las inversiones que sean 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 y responder a muchas preguntas⁶⁵.

⁶⁵ Aunque las bases están sentadas, siguen planteándose importantes preguntas ¿cómo puede la estrategia común europea abordar la cuestión del cambio climático y mantener el equilibrio entre los objetivos de protección al medio ambiente, competitividad y seguridad en el abastecimiento? 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. Los esfuerzos deben direccionarse 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.

En este redireccionamiento, debe tenerse especialmente presente la expansión del sistema comunitario del control a los incentivos y ayudas fiscales para encontrar las medidas de coordinación de instrumentos económicos y de mercado que sean más eficaces y que a la vez no presenten tacha de ilegalidad.

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 no tan nueva 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 ayudar a que se cumplan los objetivos del desarrollo sostenible y las exigencias del cambio climático aun 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.

Marta Villar Ezcurra es Catedrática de Derecho Financiero y Tributario y titular de la Cátedra ENDESA Fiscalidad y Cambio Climático en la Universidad CEU San Pablo de Madrid. Desde 2007 ocupa el cargo de Secretaria General de dicha Universidad y ha sido también Directora del Departamento de Derecho Público I en la Facultad de Derecho.

Premio ÁNGEL HERRERA de la Fundación San Pablo-CEU a la mejor labor de Investigación en el Área de las Ciencias Sociales, en el curso 2001/2002, su actividad científica se ha centrado en cuestiones relacionadas con la fiscalidad comunitaria europea, la fiscalidad ambiental y la recaudación tributaria. Ha participado en diversos proyectos de investigación con financiación pública y privada, que se han traducido en casi un centenar de publicaciones en revistas especializadas nacionales y extranjeras (entre otras, *Cahiers de Droit fiscal internacional*, *Crónica Tributaria*, *Civitas Revista de Derecho Financiero* y *Hacienda Pública*, *Quincena Fiscal*, *Noticias de la Unión Europea*), monografías (*Las disposiciones aclaratorias en la práctica jurídica. Análisis crítico de su aplicación en el Derecho público español y comunitario*, Cedecs, Barcelona, 1996) y en participación en libros colectivos (entre otros, *Manual de Fiscalidad Internacional*, con el tema “El control de ayudas de Estado y la competencia desleal”, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007).

También ha dirigido y prologado los *Estudios Jurídicos en Memoria de Don César Albiñana García-Quintana*, tres volúmenes publicados por el Instituto de Estudios Fiscales en 2008.

Ha presentado comunicaciones y ponencias en foros nacionales e internacionales, dirigido tres tesis doctorales que recibieron la más alta calificación y ha sido consultora de la Unión Europea en materia de conflictos de Derecho Comunitario y los Convenios Fiscales.

Es Académica correspondiente de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación y vocal de la correspondiente Sección de Derecho Financiero y Tributario, miembro de diversas asociaciones (*Internacional Fiscal Association*, *European Association of Tax Law Professors*, Asociación Española de Profesores de Derecho Financiero y Tributario), miembro de la junta directiva de la Asociación Española de Derecho Financiero y consejera de diversas editoriales y revistas.