



La política fiscal como instrumento para la cohesión social en la era post covid

Tendencias en América Latina

Serie aprendizajes en
COHESIÓN SOCIAL

COLECCIÓN EUROSOCIAL Nº 35





La política fiscal como instrumento para la cohesión social en la era post covid

Tendencias en América Latina

Serie
aprendizajes en
COHESIÓN SOCIAL

COLECCIÓN EUROSOCIAL N° 35



PROGRAMA FINANCIADO
POR LA UNIÓN EUROPEA

Edita:

EUROsociAL Programme
C/ Beatriz de Bobadilla, 18
28040 Madrid (Spain)
Tel.: +34 91 591 46 00
www.eurosoci.al.eu

Coordinado por:



FIIAPP, Área de Políticas de Gobernanza Democrática

Dirección:



Instituto de Estudios Fiscales de España

Con la colaboración de:



Imagen de portada: Colombia. © Makalu

La presente publicación ha sido elaborada con la asistencia de la Unión Europea. El contenido de la misma es responsabilidad exclusiva del conjunto de autores/as, sin que, en ningún caso, deba considerarse que refleja la opinión de la Unión Europea. Edición no venal.

ISBN: 978-84-09-47627-5

Diseño gráfico: Cyan, Proyectos Editoriales, S.A.

Madrid, diciembre 2022



No se podrá vender la publicación original ni las obras derivadas, que deberán ser distribuidas con una licencia igual a la que se aplica a la publicación original.

La información sobre los URLs y los enlaces a sitios web que figuran en la presente publicación se facilitan para comodidad del lector y son correctos en el momento de su publicación. El Programa EUROsociAL+ no asumen ninguna responsabilidad por la exactitud permanente de esa información ni por el contenido de ningún sitio web externo.

Relación de autores

Dirección

Cristina García-Herrera Blanco (Instituto de Estudios Fiscales)

Coordinación

Álvaro del Blanco García (Instituto de Estudios Fiscales)

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Raúl Zambrano (capítulo octavo)

Comisión Económica para América Latina y el Caribe de Naciones Unidas

Michael Hanni (capítulo primero)

Noel Pérez Benítez (capítulo primero)

Daniel Titelman (capítulo primero)

Instituto de Estudios Fiscales

Brais Campos Canosa (capítulo segundo)

Belén García Carretero (capítulo quinto)

Miguel Gómez de Antonio (capítulos segundo y tercero)

Pilar Martín Palacios (capítulos cuarto y décimo)

Ignacio Moral Arce (capítulo noveno)

José María Piñero Campos (capítulo séptimo)

Adela Recio Alcaide (capítulo sexto)

Giovanni Rodríguez Fernández (capítulo segundo)

Ana María Silva Alonso (capítulo segundo)

Iván Vega Pedreño (capítulos cuarto y décimo)

Noemí Villazán Pellejero (capítulo tercero)

Índice

Abreviaturas	17
Introducción	21
Resumen ejecutivo	27
Capítulo primero. Cambio de paradigma en la política fiscal para un crecimiento económico, sostenible e inclusivo	47
1. Introducción.....	47
2. Previo a la pandemia, la región transitó por un bajo nivel de crecimiento económico y el debilitamiento de las cuentas fiscales	49
3. La crisis subrayó el potencial de la política fiscal como instrumento, pero también los desafíos de financiamiento	54
4. Una política fiscal procrecimiento centrada en el desarrollo para una recuperación transformadora	61
4.1. Impulsar el gasto público como herramienta de desarrollo con una visión estratégica.....	62
4.2. Crear un marco de sostenibilidad fiscal basado en el fortalecimiento de los ingresos públicos.....	68
5. Conclusiones	78
Capítulo segundo. Análisis económico y social de América Latina en la era post-COVID.....	81
1. Panorama económico y social en América Latina.....	81
1.1. Indicadores de renta	81
1.2. Indicadores de mercado laboral	83
1.3. Indicadores de desigualdad y pobreza.....	90
1.4. Indicadores de educación	95
1.5. Indicadores de digitalización	97
2. Políticas desarrolladas para luchar contra la pandemia	99
2.1. Políticas sanitarias.....	99
2.2. Políticas de mitigación del impacto social.....	100

2.3. Políticas de apoyo a la actividad económica.....	101
3. Situación del gasto público	102
4. Conclusiones	104
Capítulo tercero. Los sistemas fiscales en América Latina: retos para una tributación del siglo XXI	105
1. Redistribución de la renta y de la riqueza. Especial referencia a la imposición patrimonial	105
2. Diferencias de recaudación en ALC, UE, OCDE y España	105
2.1. Imposición sobre la renta.....	106
2.2. Imposición sobre la riqueza	110
3. Propuestas para mejorar la progresividad fiscal del sistema tributario: especial atención a la imposición sobre la renta y la imposición sobre la riqueza.....	115
3.1. Propuestas de reforma transitorias: periodo de contención de la pandemia	115
3.2. Propuestas de reforma de carácter estructural	118
4. Conclusiones	121
Capítulo cuarto. Soluciones para la tributación de la economía digitalizada.....	123
1. Introducción.....	123
2. Soluciones planteadas en el seno de la OCDE: Pilar I y Pilar II	124
3. Medidas adoptadas en la UE para la implementación de los Pilares I y II....	130
4. Situación actual en América Latina	130
4.1. Algunos aspectos problemáticos de la tributación indirecta de la economía digital en América Latina	136
5. Impacto jurídico y económico.....	138
6. Consideraciones finales	139
Capítulo quinto. Fiscalidad medioambiental e incentivos para un consumo saludable	141
1. Introducción.....	141
2. Los problemas medioambientales. Los compromisos asumidos y las medidas adoptadas frente al cambio climático.....	142
3. La Fiscalidad medioambiental como instrumento para la protección del medio ambiente	146
4. La Fiscalidad como instrumento para favorecer los hábitos saludables....	162
5. Conclusión	165
Capítulo sexto. Los sistemas tributarios en América Latina desde la perspectiva de género.....	167
1. Introducción.....	167

2. Principios para la evaluación del impacto de género de los sistemas tributarios	168
3. Análisis de los sistemas tributarios en América Latina desde una perspectiva de género.....	170
3.1. Panorámica de las desigualdades de género: situación en América Latina	171
3.2. El sistema tributario: análisis de los aspectos más relevantes para la igualdad de género.....	177
3.3. El sistema de prestaciones: análisis de los aspectos más relevantes para la igualdad de género.....	187
4. Conclusiones y propuestas.....	194

Capítulo séptimo. La descentralización tributaria en América Latina 197

1. Introducción.....	197
2. La descentralización fiscal en América Latina	198
2.1. Descentralización del gasto	198
2.2. Descentralización del ingreso	203
2.3. La descentralización tributaria.....	205
3. Buenas prácticas en relación con la descentralización tributaria	216
4. Conclusiones	221

Capítulo octavo. La transformación digital de las administraciones tributarias 223

1. La digitalización de las Administraciones Tributarias	223
2. Medidas tecnológicas y digitales adoptadas por las Administraciones Tributarias	228
2.1. Sistemas de información	228
2.2. Plataforma e infraestructura	232
2.3. Operaciones de tecnología.....	236
2.4. Alineamiento estratégico.....	237
2.5. Desarrollo de la capacidad analítica.....	238
2.6. Gestión de la calidad de los datos	239
2.7. Gobernanza de datos	241
3. La automatización de las funciones desarrolladas por las Administraciones Tributarias.....	242
3.1. Registro de contribuyentes.....	243
3.2. Cuenta corriente.....	245
3.3. Procesamiento de declaraciones.....	247
3.4. Procesamiento de pagos	248
3.5. Sistemas de gestión de procesos y documentos.....	249
3.6. Control de cumplimiento.....	250
4. Medidas de asistencia al contribuyente.....	251
5. Medidas de lucha contra el fraude fiscal	253
5.1. Control continuo de transacciones	253

Capítulo noveno. La mejora de la calidad del gasto público a través de la institucionalización de los procesos de revisión y evaluación del gasto público ...	257
1. Integración de la evaluación con el ciclo presupuestario	257
2. Tipología de evaluaciones.	261
3. Nuevas tendencias en evaluación	262
4. Propuestas para el entorno latinoamericano.....	266
Capítulo décimo. Nuevas tendencias en la elaboración de los presupuestos públicos	271
1. La incorporación de los Objetivos de Desarrollo Sostenible al Presupuesto: hacia una perspectiva multidisciplinar del gasto público	271
2. El presupuesto público con perspectiva de género	272
2.1. Introducción.....	272
2.2. Presupuestación de género: tendencias a nivel internacional.....	275
2.3. Presupuestación de género: América Latina.....	278
2.4. Consideraciones finales	281
3. El presupuesto público con perspectiva verde	282
3.1. El presupuesto verde en el contexto europeo	284
3.2. Estado de la cuestión en América Latina. Perspectivas y tendencias... ..	286
3.3. Consideraciones finales	287
4. El presupuesto de beneficios fiscales	288
4.1. Introducción: concepto, metodologías e importancia	288
4.2. Los gastos tributarios en el contexto internacional: especial referencia a América Latina.....	292
Recomendaciones de política fiscal	297
Bibliografía.....	301

Impacto jurídico

La aplicación efectiva del Pilar I que, en relación con la cantidad A se prevé por parte de la OCDE para el año 2023²⁸, implica la utilización de diferentes instrumentos jurídicos. En este sentido, se requerirá la aprobación de medidas tanto en la normativa interna de cada país como de carácter multilateral a través de instrumentos de Derecho Público Internacional mencionados con anterioridad.

Particularmente, en América Latina, la implantación del Pilar I implicará la modificación de las legislaciones internas de cada Estado porque, entre otros aspectos, se deberá:

- Crear una normativa interna congruente con el diseño de la cantidad A, estableciendo los elementos esenciales sobre este derecho impositivo en virtud del acuerdo del Marco Inclusivo del 8 de octubre de 2021.
- Adaptación de la normativa tributaria a la aplicación de la cantidad B.
- Establecer procedimientos administrativos simplificados y centralizados para gestionar el derecho de imposición introducido por la cantidad A.
- Incorporación en el derecho interno de las normas sobre la eliminación de la doble imposición. Con esto, se trata de garantizar que las entidades sujetas al Pilar I puedan beneficiarse de los mecanismos de la cantidad A para eliminar la doble imposición.
- Establecer la posibilidad de someterse a procedimientos para prevenir y resolver disputas respecto al Pilar I y la cantidad A.

Análogamente, se deberán realizar diferentes cambios en las normativas internas de los Estados para la integración de la regla IIR y UTPR en relación con el Pilar II.

6. Consideraciones finales

La digitalización de la economía supone nuevos retos para las AATT. En este contexto, la propuesta de los Pilares I y II pone de manifiesto la necesidad de realizar por parte de los países latinoamericanos modificaciones legislativas internas para implementar estos acuerdos. En ese esfuerzo de acomodo de las legislaciones nacionales la tendencia debe ser la apuesta por el multilateralismo.

También se debe tener en cuenta que la adopción efectiva del Pilar I conlleva la eliminación de todos los impuestos a los servicios digitales y otras medidas similares con

28. Recuérdese que, a pesar de haber querido implementar de forma unitaria la cantidad A y B, esta última cantidad aún se encuentra en una fase previa de desarrollo y hasta finales de 2022 no está previsto que se finalicen los trabajos en este sentido. De modo que, la ejecución práctica de esta cantidad B por parte de los Estados puede demorarse todavía un tiempo.

respecto a todas las empresas, además de comprometerse a no introducir otras en el futuro. A tal efecto y, a pesar de que el ámbito de aplicación del Pilar I es limitado, este compromiso afectará a todas las empresas, independientemente de si están dentro o no del ámbito de aplicación del Pilar I, lo que puede interpretarse como una pérdida de soberanía tributaria de los países para gravar ciertos aspectos de la digitalización de la economía.

Asimismo, la aplicación efectiva de los Pilares implica la necesidad de unas AATT sólidas en diferentes ámbitos. En particular, será relevante la capacidad de gestión, debido a la gran cantidad de datos que deben ser tenidos en cuenta a nivel global para la correcta aplicación de los Pilares. Por tanto, es esencial elaborar planes de acción a nivel interno que aseguren una correcta y simplificada aplicación de estas nuevas reglas.

En definitiva, más allá del compromiso en la adopción de los Pilares por parte de ciertos Estados de América Latina, actualmente en el ámbito de la tributación de la economía digital se observan dos tendencias: por una parte, aquellos países que apuestan por adecuar sus prácticas tributarias a los estándares impulsados internacionalmente por diferentes organizaciones como la OCDE, FMI, UE o CIAT y, por otra parte, aquellos que actúan unilateralmente. En cualquier caso, el primer grupo de países no puede reducir sus esfuerzos exclusivamente al acomodo de sus legislaciones nacionales al Pilar I y II, sino que tienen que continuar evolucionando su sistema impositivo para abordar los retos fiscales derivados de la economía digital. En cuanto al segundo grupo de países, sería conveniente la adaptación del funcionamiento del IVA a las recomendaciones internacionales en este ámbito.

Capítulo quinto. Fiscalidad medioambiental e incentivos para un consumo saludable

1. Introducción

Nuestro destino social y económico está indisolublemente ligado al de la naturaleza. Los gobiernos tienen la oportunidad y la responsabilidad de garantizar que las medidas de emergencia a corto plazo conduzcan a un futuro mejor y más resiliente. Consideraciones medioambientales para las medidas de estímulo, de recuperación y rescate son imperativas para desarrollar la resiliencia del sistema, apoyar los esfuerzos de salud pública y reducir la probabilidad de futuras pandemias y riesgos ambientales y climáticos de mayor alcance.

Las políticas fiscales verdes pueden desempeñar un papel clave en los esfuerzos de recuperación de los países al eliminar las ineficiencias en el gasto público y recaudar ingresos fiscales adicionales que pueden dirigirse hacia medidas de alivio inmediatas del COVID-19 al tiempo que apoyan las inversiones a medio y largo plazo y la planificación para un futuro más sostenible, resiliente e inclusivo. También existe una necesidad urgente de integrar las consideraciones sobre el clima, la naturaleza y la contaminación en los procesos de finanzas públicas de las economías regionales a medida que avanzamos hacia una etapa decisiva de acción sobre los ODS y el Acuerdo de París.

El BID señala que los daños causados por el cambio climático podrían costar a los países de América Latina y del Caribe unos 100 mil millones de dólares anuales hasta el 2050. El estudio afirma que esto es previsible si las temperaturas promedio suben 2°C desde los niveles preindustriales. Asimismo, indica que, pese a que la región solo produce el 11 por ciento de las emisiones globales de GEI, es considerada la más vulnerable a los impactos del calentamiento global, debido a su ubicación geográfica y su dependencia de los recursos naturales. La investigación precisa que algunos de los principales daños serían el colapso del bioma de coral en el Caribe, la desaparición de algunos glaciares en los Andes y cierto grado de destrucción en la cuenca del Amazonas. Estima además que la pérdida neta de exportaciones agrícolas en la región sería entre 30.000 millones y 52.000 millones de dólares para el 2050²⁹. El BID advierte que

29. Cambio Climático costará US 100 mil millones a Latinoamérica (RPP, 2012).

el costo de ayudar a los países a adaptarse a los efectos del cambio climático sería menor que el precio de los potenciales daños. “Pérdidas de esta magnitud podrían limitar las opciones de desarrollo, así como el acceso a los recursos naturales y servicios de los ecosistemas”. El informe destaca que, si bien América Latina ha logrado un reciente éxito en la reducción de emisiones de GEI, que cayeron un 11 por ciento desde el inicio del siglo, gracias principalmente a las políticas de uso de suelos, debe tenerse un planteamiento más ambicioso. Sobre todo, teniendo en cuenta que se espera que aumente en un 50 por ciento la cuota de emisiones en los sectores del transporte y la energía para el 2050. Estos dos sectores por sí solos podrían generar cada año 2.000 millones de toneladas de CO₂ en la región, lo que podría aumentar para esta las emisiones totales de GEI a 7.000 millones de toneladas para el 2050.

Teniendo en cuenta los datos indicados y, en consecuencia, la necesidad también para ALC de adoptar medidas que permitan hacer frente a las consecuencias derivadas del cambio climático, en las siguientes líneas se abordan las que se están adoptando en este sentido en diversos países, fundamentalmente en aquellos miembros de las UE desde la perspectiva de la fiscalidad ambiental como instrumento económico eficaz y eficiente para la protección del medio ambiente. Se dedica un último apartado a la utilización de la fiscalidad con otro objetivo plenamente relacionado con la necesidad de preservar el medio ambiente y también de carácter extrafiscal, esto es, la protección de la salud pública mediante los denominados impuestos saludables. Se incide esencialmente en el impuesto sobre las bebidas azucaradas debido a sus efectos para la reducción en el consumo de este tipo de productos.

2. Los problemas medioambientales. Los compromisos asumidos y las medidas adoptadas frente al cambio climático

La problemática medioambiental

En la actualidad el cambio climático está generando importantes consecuencias en todos los países. Este cambio se observa principalmente en las variaciones de temperaturas, las precipitaciones, el nivel del mar y los fenómenos climáticos extremos. En particular, por lo que se refiere a la temperatura, en los últimos siete años, según la Organización Naciones Unidas (ONU), el mundo ha alcanzado la temperatura media más alta desde que se tienen registros. El último Informe del Estado del Clima de la Organización Meteorológica Mundial (OMM) indica que el año 2020 fue uno de los tres años más cálidos de los que hay constancia, la temperatura media mundial se situó 1,2°C por encima de los niveles preindustriales de referencia. Las proyecciones climáticas indican que esta tendencia va a continuar según avanzamos hacia el año 2100, e incluso en un escenario donde las emisiones de GEI se reduzcan drásticamente, las temperaturas, por ejemplo, en Latinoamérica van a aumentar en 1° y 1,5°C respecto a las temperaturas actuales. En caso de que no se dé la reducción de emisiones

necesaria, las temperaturas para 2100 pueden aumentar entre 1,6° y 4°C en América Central y hasta 6,7°C en el resto de Latinoamérica. En Europa, las temperaturas se esperan que sigan aumentando todavía más entre 1° y 4,5°C si se reducen las emisiones, y hasta 5,5°C de no reducirse, siendo los países de la península ibérica donde se registrarán las mayores temperaturas, especialmente en verano.

Los impactos derivados del cambio climático observados y proyectados a futuro (desaparición de los polos, aumento del nivel del mar, riesgo de desaparición de poblaciones enteras, fenómenos meteorológicos extremos, proliferación de pandemias, etc.), representan un serio riesgo tanto para los sistemas naturales como para los humanos. Especialmente afectados se verán los recursos hídricos, la agricultura y la producción alimentaria, la salud humana, los océanos y la biodiversidad, incluyendo bosques y selvas. Iberoamérica es una de las áreas con mayor diversidad biológica del mundo, destacando especialmente la Amazonía. En concreto, el 46 por ciento de la superficie de Iberoamérica, casi la mitad, está cubierta por bosques, de los cuales el 75 por ciento son bosques primarios, representando más de la mitad (57 por ciento) de los bosques primarios de todo el mundo, y siendo la selva amazónica el bosque primario más extenso del planeta (CEPAL, 2017c).

Por lo que se refiere a la salud, según el informe *The Lancet Countdown de 2017*, el cambio climático representa una amenaza para las mejoras logradas en salud pública en el último medio siglo. Los cambios en los patrones climáticos ya están afectando negativamente. De hecho, más de dos millones de personas mueren cada año debido a las consecuencias de la contaminación tal y como ha advertido la OMM, con datos de la Organización Mundial de la Salud (OMS), con motivo del Día Mundial de la Meteorología. El fenómeno de las partículas en suspensión en el aire es un problema importante en las grandes ciudades, tal y como ha indicado la OMM que afecta, entre otras a ciudades de América del Sur como Lima, Santiago de Chile y Bogotá.

Según un informe difundido por el Instituto de Medio Ambiente de Estocolmo, el cambio climático podría provocar daños anuales a los océanos por 2.000 millones de dólares (1.512 millones de euros) hacia el año 2100. Ese coste anual, que equivaldría al 0,37 por ciento del PIB mundial calculado para 2100, toma como base un aumento medio de 4 grados en la temperatura global hasta ese año. El estudio, bautizado *Valuing the Ocean* (Valorando el océano), calcula la pérdida de valor de los océanos teniendo en cuenta cinco categorías: turismo, aumento del nivel de los mares, tormentas, pesca y los sumideros de carbono oceánico. Una reducción rápida de las emisiones, que limitara el aumento de la temperatura global a 2,2 grados, supondría un ahorro de 1.400 millones de dólares (1.059 millones de euros) de los daños anuales proyectados.

Tal y como ha señalado la ONU al mundo se le acaba el tiempo para asegurarse de que habrá suficientes alimentos, agua y energía para cumplir las necesidades de una población que crece rápidamente y así evitar que unos 3.000 millones de personas

caigan en la pobreza. En consecuencia, el cambio climático se configura como uno de los mayores retos desde el punto de vista ambiental, económico y social al que nos enfrentamos en la actualidad y la transición ecológica es la palanca de cambio más determinante para revertir el cambio climático.

Los compromisos asumidos y medidas adoptadas frente al cambio climático

La magnitud del reto que supone el cambio climático exige una respuesta global, coordinada y solidaria entre todos los países. El Acuerdo de París de 2015 supuso el primer punto de inflexión en la toma de conciencia a nivel global sobre la necesidad de cambiar nuestro modelo económico para revertir el cambio climático. Este acuerdo junto con la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, marcan el inicio de una agenda global hacia el desarrollo sostenible.

Desde el año 1990 la UE se ha erigido como la gran impulsora de la respuesta internacional para hacer frente al cambio climático, ha elaborado un marco jurídico amplio que le permite mantenerse a la vanguardia en la transición y cumplir con los objetivos marcados. La Comunicación de la UE de diciembre de 2019 relativa al Pacto Verde Europeo (*The European Green Deal*), fija una nueva estrategia de crecimiento que persigue la transformación de la UE en una sociedad justa y próspera, con una economía moderna, eficiente en el uso de recursos y competitiva, con el objetivo de hacer de la UE el primer continente neutro climáticamente para el año 2050. Esta voluntad política se ha convertido en una obligación jurídica que aporta seguridad jurídica e incentiva la inversión mediante la aprobación, el pasado mes de julio, de la *Ley europea del Clima*. La UE además ha impulsado dos nuevas figuras que determinan el marco de actuación contra el cambio climático. Se trata de los Planes Nacionales Integrados de Energía y Clima (PNIEC) y la Estrategia de descarbonización a 2050. Los PNIEC están llamados a orientar las grandes decisiones en materia de política energética y climática y las inversiones públicas y privadas asociadas a esta. Por su parte, la Estrategia de Descarbonización a 2050 debe proyectar una senda coherente con los objetivos de descarbonización de la economía para el año 2050. Finalmente, con relación al compromiso para la reducción de las emisiones netas de GEI para el 2030, la Comisión ha publicado su paquete legislativo *Fit for 55* que apoya su compromiso de reducir las emisiones netas de GEI en al menos un 55 por ciento para 2030, logrando la neutralidad de emisiones en 2050. En concreto en este paquete se recogen 13 propuestas entre las que destacan:

- Que el 40 por ciento de toda la energía de la UE sea producida a partir de fuentes renovables en 2030.
- Que los vehículos nuevos matriculados a partir de 2035 sean de 0 emisiones.
- Mecanismos de ajuste en frontera por emisiones de CO₂.
- Incorporación del comercio de derechos de emisión en el sector de los edificios, el sector marítimo y el sector del transporte por carretera, y modificar el tratamiento del sector de la aviación, ya incluido en el régimen.

Recientemente Estados Unidos se ha comprometido ante la ONU a que las emisiones netas de GEI se reduzcan entre un 50 por ciento y un 52 por ciento en 2030, respecto a los niveles de 2005, pretende alcanzar la neutralidad de sus emisiones en 2050, que solo se puedan expulsar los gases que los sumideros puedan capturar para que no se acumulen en la atmosfera y sobrecalienten el planeta.

Los países tienen la responsabilidad de dar los pasos necesarios para lograr la descarbonización de su economía, llevar a cabo la transición energética necesaria para lograr un desarrollo sostenible e inclusivo, cumpliendo así con el Acuerdo de París y, en su caso, con sus obligaciones a nivel de la UE y, en definitiva, hacer frente al importante reto del cambio climático a través de la transición ecológica.

España ya ha iniciado su camino de forma responsable con el objetivo de situarse entre los Estados que están dispuestos a asumir los compromisos más ambiciosos ya que es absolutamente consciente de las devastadoras consecuencias que provocaría su inacción y, al mismo tiempo, de los efectos positivos derivados de la adopción de acciones decididas contra el cambio climático en todas las esferas. En particular en el ámbito laboral, la OIT ha estimado que la promoción de una economía verde podría crear unos 24 millones de nuevos puestos de trabajo a nivel global en los próximos diez años (OIT, 2018; UNIR, 2021).

El gobierno español ha situado la transición ecológica en el centro de su estrategia de política económica. Así, esta constituye uno de los cuatro ejes transversales que vertebrarán la transformación del conjunto de nuestra economía y guiarán todo el proceso de recuperación, inspirando las reformas estructurales y las inversiones que se pongan en marcha, con el objetivo último de recuperar el crecimiento, fomentar la creación de empresas y acelerar la creación de empleo, tal y como se indica en el Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

El PNIEC, remitido a la Comisión Europea en mayo de 2020, proporciona el marco director de este programa de inversiones y reformas para una transición medioambiental justa que desarrolle las capacidades estratégicas de la economía verde. La Ley 7/2021, de 20 de mayo, de Cambio climático y Transición energética, contienen los elementos reguladores del este primer Plan Nacional, así como de los sucesivos que vayan a presentarse a la Comisión europea. La ejecución del Plan Nacional también tendrá un efecto importante en el crecimiento económico, estimado en un 1,8 por ciento del PIB en 2030, y en una mayor creación de empleo de calidad, estimada en unos 250.000 a 360.000 empleos adicionales entre 2020 y 2030. En el contexto actual, es imprescindible la aceleración de las actuaciones recogidas en dicho Plan, reforzando la inversión pública y privada para reorientar el modelo productivo, impulsando la descarbonización, la eficiencia energética, el despliegue de las energías renovables, la electrificación de la economía, el desarrollo del almacenamiento de energía, la economía circular, las soluciones basadas en la naturaleza y la mejora de la resiliencia de

todos los sectores económicos. Actuar decididamente en este ámbito permitirá activar de manera inmediata la economía y el empleo, y al mismo tiempo anticiparse a las nuevas demandas y generar una cadena de valor que pueda seguir siendo competitiva.

El Plan Nacional se complementa con otros importantes documentos y estrategias en tramitación llamadas a constituir el marco general de la transición, como la Estrategia de Economía Circular y sus desarrollos sectoriales, el Plan nacional de adaptación al cambio climático, la Estrategia de infraestructuras verdes y el Nuevo ciclo de planificación hidrológica o la Estrategia de descarbonización de la economía a 2050. Todo este amplio marco orientador y regulatorio es clave para poner en marcha el Pacto Verde Europeo (*European Green Deal*), priorizando la transición ecológica dentro la estrategia de desarrollo.

Podemos advertir que en estas normas internacionales, comunitarias y nacionales indicadas los países sudamericanos tienen una base muy importante para diseñar actuaciones frente al cambio climático.

3. La Fiscalidad medioambiental como instrumento para la protección del medio ambiente

La fiscalidad medioambiental se ha revelado como uno de los instrumentos económicos más eficientes y eficaces para la protección medioambiental. La principal característica de los instrumentos económicos es que surten efectos a través de su incidencia directa sobre los precios, provocando una reacción de los consumidores según su elasticidad de consumo y modificando así las pautas de su comportamiento. Los contaminadores tratan de reducir los pagos (por permisos o impuestos) hasta igualar entre sí sus costos marginales de descontaminar garantizando así que los objetivos medioambientales de la sociedad sean alcanzados al mínimo coste (Gago Rodríguez y Labandeira Villot, 1999)³⁰. A esta eficiencia estática se une otra dinámica, puesto que los contaminadores tienen incentivos continuos a reducir sus emisiones para evitar así el coste adicional que les imponen estos mecanismos. Así pues, estos instrumentos son flexibles y descentralizan las decisiones sobre cuánto y cómo contaminar. Estas características tienen unas ventajas evidentes frente a la rigidez e ineficiencia económica de las regulaciones convencionales (Labandeira Villot, Picos Sánchez, Rodríguez Méndez y Gago Rodríguez, 2006).

30. En el mismo sentido la OCDE (2008) en su informe *OECD Environmental Outlook to 2030* ha indicado la necesidad de hacer un uso generalizado de los enfoques basados en el mercado para permitir ganancias de eficiencia y ventajas de mercado por medio de la innovación. Los instrumentos basados en el mercado —como los impuestos, los permisos comercializables y la reforma o eliminación de subsidios perjudiciales— constituyen una poderosa herramienta para enviar indicadores de precios a las empresas y a los hogares para hacer más sostenibles su producción y consumo.

La Agencia Europea del Medio Ambiente (AEMA) ha indicado las siguientes razones como justificativas del uso de los impuestos ambientales:

- Son instrumentos especialmente eficaces para la internalización de las externalidades, es decir la incorporación directa de los costes de los servicios y perjuicios ambientales (y su reparación) al precio de los bienes, servicios y actividades que los producen; y para contribuir a la aplicación del principio de pago por el contaminante y a la integración de las políticas económica y ambiental.
- Pueden proporcionar incentivos para que tanto consumidores como productores cambien de comportamiento hacia un uso de recursos más “eco-eficiente” para estimular la innovación y los cambios estructurales y para reforzar el cumplimiento de las disposiciones normativas.
- Pueden aumentar los ingresos tributarios que puede utilizarse para mejorar el gasto en medio ambiente; y/o para reducir los impuestos sobre el trabajo, el capital y el ahorro.
- Pueden ser instrumentos de política especialmente eficaces para abordar las prioridades ambientales actuales a partir de fuentes de contaminación tan difusas como las emisiones del transporte (incluido el transporte aéreo y marítimo), los residuos (p.ej., envases, baterías) y agentes químicos utilizados en agricultura (p.ej., pesticidas y fertilizantes) (AEMA, 2020).

Teniendo en cuenta las justificaciones indicadas, en el ámbito mundial, los programas marco de acción en materia medioambiental de la OCDE recomiendan el uso de impuestos de carácter ambiental, con el fin de mitigar el cambio climático y promover un uso sostenible de los residuos. Son numerosos los países que incorporan dicha fiscalidad a sus programas para la protección del medioambiente.

Dentro de la fiscalidad son varias las medidas que pueden ser adoptadas con una finalidad de protección del medioambiente constituyendo el conjunto de las mismas la denominada fiscalidad ambiental o fiscalidad verde. Dichas medidas son:

- Tributos extrafiscales, que no tienen por finalidad exclusiva la financiación del gasto público sino cumplir otros objetivos amparados por la Constitución.
- Medidas en tributos de naturaleza fiscal que se configuran como un incentivo fiscal en favor de la protección del medioambiente.

Los tributos extrafiscales con finalidad medioambiental se caracterizan porque su finalidad principal no es recaudatoria sino que, con independencia de su recaudación, su objetivo es preservar el medioambiente mediante el incentivo de conductas más respetuosas desde esta perspectiva o el desincentivo de conductas contaminantes. A través de los tributos medioambientales se trata de cambiar comportamientos y la forma más eficaz de lograrlo es mediante un adecuado diseño del tributo y, en particular, de los elementos configuradores del mismo: hecho imponible y elementos cuantitativos.

Así, el hecho imponible deberá configurarse en atención a la conducta contaminante y los elementos cuantitativos, en concreto, la base imponible, atendiendo a las unidades de productos contaminantes. En este sentido cabe destacar que en el marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por EUROSTAT, la Comisión Europea, la OECD y la Agencia Internacional de la Energía (IEA) se definen los impuestos ambientales como “aquellos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente”. El objetivo final es hacer efectivo el principio de quien contamina paga y, además, que cada uno pague en función de la contaminación generada de tal forma que un cambio en el comportamiento favorable desde el punto de vista medioambiental conduzca a una reducción de la carga tributaria y, en la medida que no se realice la conducta contaminante, a una ausencia de la misma. La relevancia de la base imponible en la estructura del impuesto extrafiscal ha sido también subrayada por la OCDE, refiriéndose específicamente a la tributación medioambiental. Concretamente, en un estudio de esta organización se señala que “cuando es débil el vínculo entre la base imponible del impuesto y los daños producidos al medio ambiente, el impuesto corre el riesgo de no ejercer el impacto deseado en este y, paralelamente, de introducir distorsiones inútiles y costosas en las decisiones de producción y de consumo. Las medidas fiscales con miras ambientales dependen de la existencia de la relación estable entre la base imponible del impuesto y la contaminación”(OCDE, 1994).

En este punto es importante indicar la importancia cuantitativa de los impuestos ambientales teniendo en cuenta la relación de los ingresos ambientales con el PIB. Esta situación la podemos ver en el Cuadro 13.

Cuadro 13. Ingresos por impuestos relacionados con el medio ambiente por países (% del PIB)

	2002	2007	2016	2016-2002	
Australia	(E) 2,54	(E) 2,02	(E) 1,77	-0,77	
Austria	(I) 3,22	(I) 2,89	(I) 2,71	-0,51	
Bélgica	(E) 2,32	(E) 2,21	(E) 2,16	-0,16	
Canadá	(E) 1,35	(E) 1,16	–		
Israel	2,58	(E) 3,11	–		
Japón	1,70	1,62	(E) 1,35	-0,35	
Corea	(I) 2,50	(I) 2,71	–		
México	(E) 1,80	(E) -0,14	(E) 1,61	-0,20	
Nueva Zelanda	(E) 1,60	(E) 1,35	(E) 1,34	-0,26	
Estados Unidos	(E) 0,86	(E) 0,76	(E) 0,66	-0,19	
OCDE Asia Oceanía	1,96	1,91	(E) 1,70	-0,26	
OCDE - Europa	2,64	2,46	(E) 2,47	-0,17	
OCDE - Total	1,84	1,64	(E) 1,63	-0,21	
Economías no alineadas a la OCDE	Argentina	(I) 1,29	(I) 1,11	(E) 1,22	-0,07
	Bulgaria	(I) 2,30	(I) 3,19	(I) 2,77	0,47
	China	(I) 0,70	(I) 0,83	–	
	Costa Rica	2,43	2,43	2,25	-0,18
	Chipre	2,71	3,14	2,95	0,23
	República Dominicana	1,95	2,65	1,50	-0,45
	Ecuador	(E) 0,56	0,28	1,54	0,98
	Kenia	(I) 3,69	2,80	–	
	Marruecos	(E) 2,39	(E) 2,07	–	
	Nicaragua	1,88	1,54	1,34	-0,54
Uruguay	2,34	1,96	1,73	-0,61	
Venezuela	1,30	4,18	–		
OECD América	0,99	0,71	(E) 0,80	-0,19	

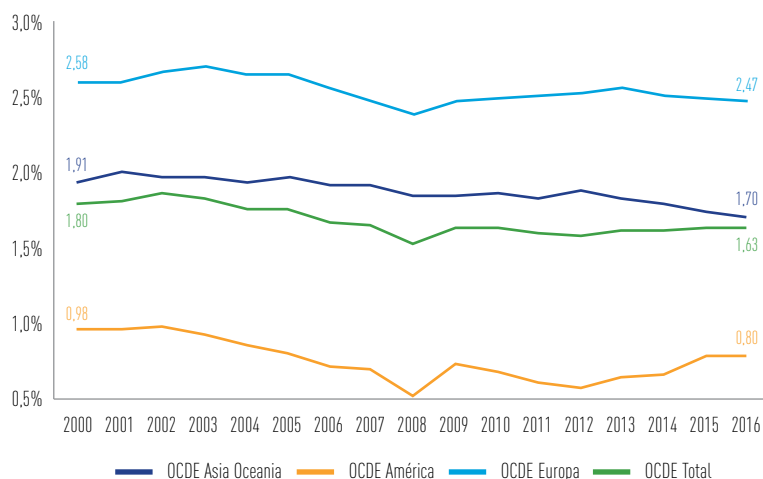
E: Valor estimado

I: Dato incompleto

Fuente: OCDE

El siguiente gráfico indica la presión fiscal ambiental (Figura 45).

Figura 45. Presión fiscal ambiental, 2000-2016



Fuente: elaboración propia a partir de datos de la OCDE.

Teniendo en cuenta los datos recogidos en el Cuadro 13 se puede comprobar cómo en la mayoría de los países se ha reducido la presión fiscal ambiental en los últimos años. En el caso de ALC, el promedio de los ingresos por impuestos relacionados con el medio ambiente ascendió a 1,2 por ciento del PIB en 2019, un nivel más bajo que la media de la OCDE de 2,1 por ciento del PIB (cifra estimada de 2019). Sin embargo, como porcentaje de los ingresos tributarios totales, los ingresos por impuestos relacionados con el medio ambiente se situaron en niveles similares en ALC y la OCDE (5,7 por ciento y 6,4 por ciento estimado en 2019, respectivamente) (OCDE, CEPAL, CIAT y BID, 2021).

Respecto a las medidas que pueden introducirse en tributos ya existentes en forma de incentivos fiscales en favor de la protección del medioambiente, generalmente se han introducido en impuestos como el IS que grava la renta de las personas jurídicas, el IRPF o en el IVA. Un ejemplo lo encontramos con la deducción por inversiones medioambientales que se introdujo en España en 1995 y que fue posteriormente suprimida en 2014. Actualmente la doctrina de forma mayoritaria ha manifestado la necesidad de su restablecimiento. Recientemente encontramos otro ejemplo en el IRPF y se trata de unas deducciones del 20, 40 y del 60 por ciento cuando se realicen mejoras energéticas en bienes inmuebles. Por su parte, con relación al IS, en 2021, se ha incrementado la deducción por actividades de innovación tecnológica que pasa del 12 por ciento al 25 por ciento. Con relación al IVA diversos países han introducido medidas en este impuesto con el objetivo, entre otros, de reducir el consumo y evitar la obsolescencia programada de muchos aparatos. Para ello países como en Irlanda, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, Eslovenia, Finlandia y Suecia han fijado un tipo de gravamen más bajo con relación a las actividades de reparación de determinados elementos como zapatos, bicicletas y artículos de cuero. En Suecia, además los costes

de reparación de grandes electrodomésticos son deducibles de impuestos sobre la renta (con un límite anual de 25.000 a 50.000 Kr) para personas de más de 65 años, cuando las reparaciones sean realizadas por profesionales en el domicilio de los propietarios de los electrodomésticos³¹.

La transición justa y la competitividad como límites a la fiscalidad ambiental. Propuestas

En el camino hacia la transición ecológica a través de la fiscalidad, hay algunos límites que deben observarse teniendo en cuenta los impactos económicos y sociales de las actuaciones que se lleven a cabo. En concreto, desde el punto de vista social es fundamental lograr una transición justa en la que se tengan en cuenta a los ciudadanos y sectores más vulnerables y, desde el punto de vista económico, debe evitarse la pérdida de competitividad del sector empresarial.

La Comisión Europea reconoce en todo caso que, si bien los beneficios de las políticas climáticas de la UE superan claramente a medio y largo plazo los costes de esta transición, las políticas climáticas “corren el riesgo de ejercer una presión adicional a corto plazo sobre los hogares vulnerables, las microempresas y los usuarios del transporte”³². La consecución de una transición justa se configura como uno de los límites fundamentales a tener en cuenta a la hora de utilizar la fiscalidad como un instrumento para la defensa del medioambiente. Es importante lograr un reparto equitativo de los costes de hacer frente al cambio climático y adaptarse a él. Sin medidas compensatorias incorporadas a su diseño, la fiscalidad verde puede ser regresiva, es decir, afectar en mayor medida a los hogares más vulnerables y a las empresas con menor capacidad de renovación de su stock de capital.

Con la finalidad de lograr una transición justa, la Comisión ha propuesto un nuevo Fondo Social para el Clima que proporcione financiación específica a los Estados miembros “para ayudar a los ciudadanos a costear inversiones en eficiencia energética, nuevos sistemas de calefacción y refrigeración y una movilidad más limpia”³³. También hay otras propuestas como el Fondo de Transición Justa o el Fondo Social Europeo Plus (FSE+). Al mismo tiempo para lograr esa finalidad se ha planteado la adopción de otras medidas como recoger reducciones y exenciones transitorias para los hogares y, especialmente, los más vulnerables, destinar los ingresos por impuestos ambientales para

31. Vid. AERESS (2018).

32. Lo indica la Comisión el **Fit for 55**, que se trata del conjunto de propuestas interconectadas en materia de clima, energía, usos del suelo, transporte y fiscalidad, adoptadas por la Comisión el 14 de julio de 2021 para poder alcanzar el objetivo de ser el primer continente que consiga la neutralidad climática en 2050.

33. El nuevo Fondo Social para el Clima se financiará con cargo al presupuesto de la UE, utilizando un importe equivalente al 25 por 100 de los ingresos previstos del comercio de derechos de emisión para los combustibles de la construcción y el transporte por carretera. Aportará 72.200 millones de euros en concepto de financiación a los Estados miembros para el periodo 2025-2032, sobre la base de una modificación específica del marco financiero plurianual. Con una propuesta para aprovechar la financiación correspondiente de los Estados miembros, el Fondo movilizará 144.400 millones de euros para una transición socialmente justa.

brindar asistencia inicial a los hogares más pobres, reducir otros tributos y respaldar las inversiones en salud, educación e infraestructura. Estas medidas enlazan con dos figuras relevantes desde la perspectiva de la fiscalidad medioambiental: la afectación y la conocida teoría del doble dividendo.

Para lograr una transición justa, hay que tener en cuenta que las personas más vulnerables desde un punto de vista económico generalmente son las más afectadas por la contaminación y por los impactos del cambio climático, por lo que la aplicación de impuestos destinados a reducir ambos constituye en sí mismo un elemento de progresividad.

La afectación encuentra especial sentido en los tributos extrafiscales, en los que resulta coherente que se destinen las cantidades derivadas de su recaudación a los gastos vinculados al logro del objetivo medioambiental (Varona Alabern, 2009). Tal afectación se justifica asimismo desde la perspectiva de la aceptación ciudadana de lograr un impacto social positivo. Un ejemplo cercano en este sentido, aunque se refiere a un supuesto de compensación, lo encontramos en Canadá donde la recaudación por los impuestos a las emisiones de CO₂ se convierte en un cheque anual para los ciudadanos. Se ha defendido la necesidad de que exista una vinculación “clara” entre el gravamen y la compensación, para que sea bien percibida por el ciudadano.

Ahora bien, también debe señalarse que la experiencia demuestra que está disminuyendo progresivamente la utilidad de la afectación como medio de legitimación política del tributo extrafiscal, cuya aceptación social depende cada vez más de otros factores objetivamente más importantes, como son la conveniencia u oportunidad del gravamen y su correcta regulación jurídica. En consecuencia, cabe afirmar que la afectación no es ni esencial ni necesaria en el tributo extrafiscal³⁴, de tal forma que un genuino gravamen de esta clase no perderá su naturaleza extrafiscal si se rige por el principio de no afectación, ni tampoco un tributo afecto a un determinado fin será por ello extrafiscal. Pensamos que el tributo podrá encontrar mejor legitimación social si se anuncia que la cantidad recaudada se destinará a una finalidad ampliamente reconocida como prioritaria.

En cuanto a la conocida como teoría del doble dividendo (lo recaudado por los tributos ambientales permite reducir otros tributos más distorsionantes como los que afectan al factor trabajo), en los países nórdicos supuso un claro impulso al crecimiento de la imposición medioambiental. Esta teoría se configura como una solución a efectos de favorecer la transición justa, pero también es una solución que puede permitir hacer frente al problema de la pérdida de competitividad de, por ejemplo, aquellos agentes expuestos a competencia internacional y con capacidad reducida de limitación de

34. No existe unanimidad respecto a esta afirmación. En favor de la misma se ha manifestado, entre otros, Varona Alabern (2009) y en contra Martín Jiménez (1991).

las emisiones o de reducción del consumo en el corto plazo ante el incremento de la carga impositiva que supone el establecimiento de tributos ambientales.

Tradicionalmente la “reforma fiscal ecológica” se ha configurado a partir de la aplicación de la teoría del doble dividendo al basarse en el elevado potencial recaudador de los impuestos medioambientales y la consiguiente posibilidad de reducir otros impuestos que afectan negativamente a la economía, como los impuestos sobre la renta o los impuestos sobre el consumo, liberando a la economía de las distorsiones que estos generan y mejorando a su vez la calidad ambiental.

Sin embargo, la situación actual marcada, como ya se ha señalado, por unas graves consecuencias derivadas del cambio climático, entre las que cabe citar la pandemia del COVID-19, permite afirmar que la reforma fiscal verde tiene sustantividad propia suficiente sin necesidad de buscar justificaciones u otros objetivos.

En definitiva, con el propósito de respetar esos dos límites fundamentales a los que hemos hecho referencia, lograr una transición justa y evitar afectar a la competitividad de las empresas, no debe olvidarse cuál es el pilar básico sobre el que descansan las medidas fiscales en su objetivo de protección del medioambiente, esto es, incentivar el cambio de comportamientos. En consecuencia, no deberán adoptarse medidas que puedan anular ese efecto incentivador. De esta manera, el apoyo a determinados hogares con tipos impositivos preferenciales podría debilitar su incentivo para cambiar comportamientos perjudiciales para con el medio ambiente. Asimismo, brindar apoyo directo a los hogares, por ejemplo, mediante vales para el uso de energía o en función de la distancia de desplazamiento, podría contrarrestar el objetivo de preservar el medioambiente al no desalentar la actividad potencialmente dañina. Como consecuencia, se pueden o deben plantear otras medidas como el apoyo a la inversión de los hogares más necesitados en eficiencia energética con el fin de mantener su calidad de vida y lograr los objetivos medioambientales comprometidos, evitando las conductas perjudiciales.

Por lo que se refiere a las fórmulas para salvar los mencionados límites, el punto de partida debe ser un adecuado y minucioso diseño de la medida a adoptar, ya que unos impuestos medioambientales bien diseñados pueden promover el empleo, el crecimiento económico y la equidad social. La competitividad general de los países podría mejorar mediante impuestos medioambientales bien diseñados, en la medida en que pueden incentivar la innovación y estimular el cambio estructural.

Para conseguir un adecuado diseño de los tributos medioambientales es importante empezar por la realización de amplias consultas a los especialistas para obtener la información necesaria sobre el problema a tratar o evitar y la mejor forma de hacerlo. Es importante también realizar una labor de pedagogía para explicar por qué se ha diseñado la medida y qué se trata de conseguir.

Además, debe defenderse su aplicación gradual y progresiva tal y como se ha indicado en España por parte del Comité de personas expertas en el Libro Blanco sobre la reforma tributaria³⁵.

Adicionalmente, debe fomentarse la cultura de la evaluación. La clave está en comprobar si efectivamente el tributo ha logrado incentivar un cambio de comportamiento hacia conductas más respetuosas con el medioambiente. Si tras esa evaluación se comprueba que el tributo no cumple con su objetivo debe eliminarse o modificarse.

Finalmente, cabe destacar que, a efectos de salvar el límite relativo a evitar la pérdida de competitividad, es importante que las medidas no se apliquen de forma unilateral por parte de los Estados, sino que el ámbito de actuación idóneo sería la esfera internacional. Así, el establecimiento de gravámenes medioambientales de manera unilateral podría, en un primer estadio, convertirse en una traba para la competitividad a nivel internacional de las empresas al implicar un aumento del coste del producto que las empresas competidoras de otros países no han de afrontar.

Un instrumento que se ha revelado útil para proteger la competitividad es el mecanismo de ajustes fiscales en frontera que se está empleando en el ámbito de la UE y que es objeto de análisis más adelante.

Tendencias en fiscalidad ambiental y medidas concretas adoptadas

1. Tendencias generales: aumento de las figuras tributarias medioambientales, pero reducción de su recaudación y aplicación de la misma a un destino específico

Hasta hace pocos años la fiscalidad medioambiental solo existía en países del norte de Europa y en otros países, como los Países Bajos, donde se ha aplicado la imposición medioambiental desde los años setenta y donde ya en 1996 se adoptaron medidas para hacer más ecológico el sistema fiscal. En los últimos años, ha ido aumentando el interés por la fiscalidad medioambiental en el resto de países. En concreto se ha producido un aumento de las figuras tributarias medioambientales, extendiéndose el desarrollo de impuestos sobre el carbono (Francia, Portugal o los Países Bajos), así como sobre los residuos plásticos (Reino Unido, Letonia, Suecia y Dinamarca), entre otros. Sin embargo y como pudimos comprobar en el Cuadro 13, el peso de la fiscalidad medioambiental se ha reducido.

En dicha reducción debe tenerse en cuenta, entre otros factores, que el cumplimiento de los compromisos asumidos sobre reducción de emisiones de GEI, sustitución de vehículos de combustión interna por eléctricos, disminución del consumo de

35. VV.AA. *Libro Blanco sobre la reforma tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, 2022, pág. 208.

hidrocarburos, desaparición de los plásticos de un solo uso, etc. no generará un aumento de ingresos por impuestos medioambientales. Esta situación ya fue valorada por algunos países, como Dinamarca que, en 2013, introdujo un “impuesto sobre la seguridad del suministro” que fue abolido a finales de 2014. Con la recaudación de este impuesto se buscaba compensar las pérdidas de ingresos fiscales que se producirían como consecuencia de la caída del consumo de combustibles fósiles que se preveía. Es decir, se planteaba con el fin de mantener un determinado nivel de recaudación de los impuestos energético/ambientales. El abandono del impuesto se justificó por preocupaciones en materia de competitividad. Actualmente, otros países, como Irlanda, Países Bajos, Reino Unido o Noruega, se están ya planteando la necesidad de adoptar medidas para garantizar los ingresos fiscales necesarios a lo largo de esta próxima década ante la caída del consumo de los derivados del petróleo, como resultado de las políticas energéticas y climáticas de la UE. Entre las opciones que tiene Irlanda, se plantea la posibilidad de eliminar la actual exención de los consumidores domésticos al impuesto sobre la electricidad, ya que esta fuente de energía sustituirá, en cierta medida, el consumo de hidrocarburos en calefacción y en transporte.

Antes del contexto actual, marcado por la invasión de Ucrania, algunos países con el objetivo de evitar también la pérdida de recaudación generada por la falta de actualización en los elementos de cuantificación de los tributos decidieron indexar los tipos impositivos a la inflación, lo que garantizaba que los tipos impositivos *ad-quantum* no se devaluasen en términos reales, con el fin de que no se devaluase el valor de los mismos y, como consecuencia, el valor de la recaudación. Así, Dinamarca (para los impuestos sobre la energía), Suecia (para todos los impuestos medioambientales) y Bélgica (sobre los productos energéticos) indexaron los tipos impositivos a la inflación. Por su parte, Eslovenia (sobre productos energéticos), el Reino Unido (sobre los combustibles de transporte) y Francia (sobre los derivados del petróleo) optaron por indexar los tipos impositivos a los precios del crudo en los mercados internacionales. Además, Islandia y Portugal presentaron propuestas de indexación de los tipos impositivos sobre el carbono a los precios de los derechos de emisión (en el caso de Portugal la propuesta no prosperó).

En consecuencia, la primera de las tendencias que podemos indicar es el incremento en el interés en la fiscalidad medioambiental por parte de un mayor número de países. Existe un mayor número de figuras tributarias medioambientales, si bien se ha reducido la recaudación total obtenida por estas figuras, a medida que se cumplan con los distintos objetivos de reducción de las emisiones, economía circular, etc. Esta circunstancia ya ha sido identificada como un problema por parte de algunos países que están estudiando posibles medidas a adoptar. Al mismo tiempo varios países ya han adoptado medidas para evitar la pérdida de recaudación generada por otros motivos mediante la indexación de los tipos impositivos a la inflación, a los precios de crudo o a los precios de los derechos de emisión.

2. Tendencias y medidas concretas por sectores

Junto a las tendencias de carácter genérico, hay que hacer referencia a otras tendencias y medidas que podemos concretar en función del sector al que afectan.

Sector energético y de transportes

En este sector, y en particular en relación con los combustibles, podemos observar una carga tributaria inferior sobre el diésel en comparación con la gasolina, debido a que la Directiva 2003/96/CE así lo estableció al tener en cuenta la mayor densidad energética por unidad de volumen del diésel. Desde hace algunos años la OCDE sugirió realinear al alza los impuestos sobre el diésel al nivel de los impuestos sobre la gasolina. Actualmente en diversos países se debate la necesidad de equiparar los tipos impositivos de ambos carburantes y hay países como Francia, Bélgica y Suecia que ya han dado pasos en esta línea. En concreto Francia en 2018 anunció su intención de alinear la fiscalidad sobre el diésel y la gasolina de automoción, con el fin de evitar distorsiones económicas en la forma de consumo entre diferentes combustibles, tomando medidas al respecto desde 2019³⁶.

El texto de la Revisión de la Directiva 2003/96 sobre Fiscalidad de la Energía publicado por la Comisión en el mes de julio de 2001 propone pasar de la imposición basada en el volumen a una imposición basada en el contenido energético y en su capacidad contaminante, eliminar los incentivos para el uso de los combustibles fósiles, e introducir la siguiente clasificación de tipos impositivos en función del desempeño o comportamiento ambiental:

1. Los combustibles fósiles convencionales, como el gasóleo y la gasolina, se gravarán con el tipo más elevado.
2. Combustibles que, a pesar de ser fósiles, son menos perjudiciales y encierran un cierto potencial para contribuir a la descarbonización a corto y medio plazo. Por ejemplo, el gas natural, el gas licuado de petróleo GLP y el hidrógeno de origen fósil se gravarán con dos tercios del tipo de referencia durante un periodo transitorio de diez años. Pasado ese periodo, el tipo aplicable se incrementará al tipo de referencia íntegro.
3. Biocarburantes sostenibles, pero no avanzados. A fin de reflejar su contribución a la descarbonización, se les aplicará la mitad del tipo de referencia.

36. Esta convergencia suponía un aumento de 2,6 céntimos de euro/litro del tipo sobre el gasóleo anualmente desde el 1 de enero de 2018 hasta 2021. Este aumento generó protestas ciudadanas, los conocidos "chalecos amarillos" que provocaron una cancelación inicial de la medida. Finalmente, en enero de 2019 se incrementó la tributación sobre los carburantes (6,5 céntimos por litro de gasóleo, 2,9 para la gasolina), para desincentivar el uso de los combustibles fósiles y para equiparar la fiscalidad de la gasolina y del diésel pero se indicó que cada trimestre se haría una evaluación de la evolución del barril de petróleo en los mercados internacionales y, en caso de que se produjesen incrementos muy pronunciados, entonces se podría dejar de aplicar temporalmente la subida de los impuestos. Recientemente, desde diciembre de 2021, Francia concede una ayuda de 100 euros como consecuencia del incremento del precio de la gasolina a todos aquellos con unos ingresos mensuales netos inferiores a 2.000 euros.

4. El tipo más bajo engloba la electricidad —con independencia del uso—, los biocarburantes avanzados, los biolíquidos, los biogases y el hidrógeno de origen renovable. El tipo aplicable a este grupo debe ser notablemente inferior al tipo de referencia, dado que la electricidad y los combustibles señalados pueden favorecer la transición de la UE hacia una energía limpia con miras a alcanzar los objetivos del Pacto Verde Europeo y, en última instancia, la neutralidad climática en 2050.

La propuesta también tiene en cuenta, la compensación desde la perspectiva social, al prever la posibilidad de eximir a los hogares vulnerables de la imposición sobre combustibles para calefacción durante un periodo de diez años y la gradualidad, al introducir un periodo transitorio de diez años para alcanzar el tipo impositivo mínimo. También los Estados miembros podrán conceder, para todos los hogares, reducciones no inferiores a los mínimos en el caso de los combustibles para calefacción. Corresponde a los Estados miembros decidir el uso de los ingresos procedentes de los impuestos, y una forma de garantizar unas condiciones más justas es usar esos ingresos para mitigar las repercusiones sociales.

La eliminación de los subsidios a los combustibles fósiles y la introducción de impuestos sobre los mismos podría proporcionar a los gobiernos flujos de ingresos promedio de aproximadamente el 2,6 por ciento del PIB mundial (Parry, Heine, Lis y Li, 2014). El precio récord del petróleo ofrece una oportunidad única para que los países tomen decisiones sobre la eliminación y reorientación de esos subsidios. De manera similar, los subsidios agrícolas, en particular para fertilizantes y plaguicidas, representan una gran parte del gasto público en muchos países y pueden crear incentivos perversos que conducen a impactos medioambientales negativos (incluidas las fugas y filtraciones de productos químicos, la contaminación del agua, el aumento de las emisiones de GEI) y puede tener graves consecuencias para la salud humana e impactos socioeconómicos más amplios (PNUMA, 2020). La reforma de esos subsidios agrícolas ineficaces e insostenibles generaría importantes ahorros fiscales³⁷.

Una tendencia generalizada en la mayor parte de los países consiste en la fijación de diversos incentivos para promocionar el uso de vehículos eléctricos. Noruega es uno de los países a destacar en este sentido ya que ha desarrollado una amplia gama de incentivos para la promoción de vehículos eléctricos. Estos incentivos incluyen exenciones del IVA y del impuesto de matriculación, junto con un acceso más barato a las carreteras de peaje y al estacionamiento. Los resultados muestran que Noruega tiene el mayor número de vehículos eléctricos *per cápita* del mundo. Sin embargo, estas

37. Por ejemplo, en Indonesia, un programa para reducir el apoyo al sector agrícola, incluida la eliminación de los subsidios a los plaguicidas a principios de la década de 1980, generó ahorros fiscales para el Gobierno por valor de USD 100 millones. En la India, se estima que los ahorros fiscales potenciales derivados de la reducción de los subsidios a los fertilizantes en el marco del proyecto de agricultura natural con presupuesto cero que se está implementando en el estado de Andhra Pradesh oscilarán entre 72 millones y 300 millones de dólares estadounidenses (Vid PNUMA, 2020).

políticas han contribuido a una disminución considerable de los ingresos de los impuestos especiales relacionados con los automóviles, de 75 mil millones de NOK en 2007 (7.439.299,56 euros) a unos 46.000 millones de NOK en 2019 (4.563.085,57 euros). Esto equivale a una pérdida de ingresos promedio de aproximadamente 0,1 por ciento del PIB anual. La experiencia en la política de vehículos eléctricos de Noruega pone de manifiesto que, junto a esa iniciativa generalizada hacia la compra y uso de vehículos eléctricos, también con el paso del tiempo debe valorarse la necesidad de revisar el apoyo a los vehículos eléctricos a medida que aumenta su adopción.

Asimismo, en la mayoría de los países europeos no se aplica ningún impuesto a la compra de vehículos eléctricos de pasajeros. Únicamente Polonia grava la compra del coche eléctrico, siendo superior al de los vehículos con motor de combustión interna (Larrea Basterra, 2020) y además tiene un impuesto sobre matriculación que se ha diseñado en función de la potencia del motor y no sobre las emisiones de CO₂. Por su parte, Bélgica ha introducido una nueva manera para determinar el impuesto sobre los vehículos de transporte relacionada con la categoría ecológica del vehículo. Irlanda ha aumentado el apoyo fiscal para los coches de hidrógeno, eléctricos o de pila de combustible. También lo ha hecho Suecia al introducir un nuevo sistema de bonificación "*malus*", en virtud del cual los vehículos de bajas emisiones se benefician de una bonificación en la compra, mientras que los vehículos nuevos altamente contaminantes pagan impuestos con tipos más elevados durante los primeros tres años.

Respecto al impuesto de circulación o aquel que grava la propiedad de un vehículo apto para circular por la vía pública, en la mayoría de los países, estos son menores para los automóviles eléctricos de pasajeros que para los de los automóviles con motor de combustión interna. Incluso en muchos países, como Austria, Bélgica, Dinamarca, Polonia y Portugal, los vehículos eléctricos están exentos del impuesto a la circulación. En Alemania, el impuesto anual sobre la circulación aumenta conforme lo hace la capacidad del motor y el nivel de emisiones de CO₂ y en Reino Unido se establecen unas cantidades fijas que varían en función del tipo de vehículo³⁸. Además, en Reino Unido, los vehículos cuyo precio supera las 40.000 libras (48.055,25 euros) pagan un importe adicional con el objeto de minimizar la pérdida de ingresos fiscales que se producirá en el futuro como consecuencia de los avances tecnológicos de los motores.

Como respuesta a una previsible caída de la recaudación por impuestos sobre hidrocarburos en los próximos años, en diversos Estados se están desarrollando figuras tributarias aplicables sobre los vehículos en función del uso de las carreteras, distancia recorrida, del tipo "euros/kilómetro". Se considera que el gravamen sobre el uso de la carretera puede complementar los impuestos sobre el combustible, en particular cuando el parque de vehículos se desplaza hacia uno con más vehículos de combustible

38. Los vehículos de gasolina y diésel pagarán lo mismo, por otra parte, están los vehículos eléctricos y finalmente los vehículos de energías alternativas, que incluyen el bioetanol, el GLP y los vehículos híbridos.

alternativos y eficientes en combustible, lo que puede conducir a una reducción de las bases impositivas tradicionales sobre el combustible. Aquí nos encontramos con los denominados peajes por uso. Muchos países centroeuropeos como Suiza, Austria o República Checa ya tienen este sistema en funcionamiento a través de la exigencia de una viñeta por días, meses o anual. Sin embargo, Portugal, que es uno de los países que más recaudan gracias a este sistema de peajes, en vez de pagar una cuota fija, tiene un sistema de peajes automáticos para los cuales el usuario debe tener instaladas las aplicaciones adecuadas en el teléfono móvil, las cámaras detectan la distancia recorrida y pasan un importe a la matrícula según los kilómetros recorridos.

Este sistema aún no se ha generalizado. Así, en Francia, las autopistas son de pago, pero representan el 1% de la red nacional. En Reino Unido solo hay 23 peajes que están ubicados en tramos especiales y en Italia las autopistas son completamente gratuitas y solo se paga por los 6.000 kilómetros de autopistas. Alemania tiene algunos peajes puntuales en puentes y túneles para vehículos pesados y en Austria cualquier tipo de vehículo paga por utilizar las autopistas o túneles que cruzan los Alpes.

Ahora bien, se está avanzando con la introducción de medidas innovadoras para el sistema de pago. En concreto, cabe citar la opción de modelos de precios dinámicos para adaptarse a las externalidades (económicas y sociales) del nivel de congestión viaria. Así, recientemente, la ciudad de Madrid, con relación a la tarifa de estacionamiento regulado, ha aprobado una ordenanza de movilidad sostenible³⁹ que, con el objetivo de evitar el aumento de los niveles de dióxido de nitrógeno, prevé un aumento de esa tarifa en un 60, 70 e incluso 100 por 100 en función del incremento de los niveles de dióxido de nitrógeno del día anterior. Esta nueva tarifa dinámica no se aplica a los vehículos con la etiqueta de cero emisiones.

Con relación al CO₂, Finlandia fue el primer país del mundo en introducir un impuesto sobre el carbono y lo hizo en 1990. Desde entonces ya son quince los Estados miembros de la UE que han implementado impuestos de esta naturaleza (entre otros, Suecia, Dinamarca, Irlanda y Eslovenia), con niveles de tipos impositivos muy diferentes, desde los 0,07 euros/tonelada en Polonia a los más de 100 euros de Suecia. Los impuestos al carbono se pueden aplicar a diferentes tipos de GEI, como el dióxido de carbono, el metano, el óxido nitroso y los gases fluorados. Aunque otros Estados miembros han acometido reformas fiscales medioambientales, como Alemania, los Países Bajos y el Reino Unido lo han hecho sin desarrollar un impuesto sobre el carbono propiamente dicho.

En conclusión, podemos apreciar una tendencia a aumentar gradualmente los impuestos sobre el combustible o el carbono a niveles que reflejen los costes externos del uso de combustibles fósiles y a introducir gradualmente un sistema de pagos

39. Ordenanza 10/2021 de 13 de septiembre por la que se modifica la Ordenanza de Movilidad Sostenible de 5 de octubre de 2018.

basados en la distancia para los vehículos, con el fin de reflejar los costes externos de la conducción. La tendencia apunta a que los impuestos en el sector del transporte cambien a una base impositiva alternativa y probablemente más estable, como es la conducción y, al mismo tiempo, se reducirán más las distorsiones.

Otra tendencia importante es el avance y la generalización de los sistemas de ajustes en frontera. Estos sistemas se configuran como una de las mejores soluciones que se pueden plantear frente al problema de pérdida de competitividad de las empresas en la medida que permitirían igualar la carga fiscal de los productos mediante impuestos a las importaciones y devoluciones de impuestos a las exportaciones. Así, se protegería la industria interior, garantizando el cumplimiento de la normativa medioambiental. En definitiva, se considera un mecanismo que posibilita que la ambiciosa acción por el clima en Europa no se traduzca en una “fuga de carbono”, permitiendo que las reducciones de emisiones europeas contribuyan a una disminución de las emisiones mundiales, en lugar de impulsar la producción intensiva de carbono fuera de Europa. Con ello, también se animará a la industria de fuera de la UE y a nuestros socios internacionales a adoptar medidas en la misma dirección y todo ello supondrá una defensa de la competitividad al favorecer una competencia justa.

Actualmente en los países europeos se está analizando el borrador de reglamento sobre un mecanismo de ajuste en frontera al carbono y recientemente, en marzo de 2022, se ha llegado a un acuerdo al respecto en el seno del Consejo de la UE. Con el objeto de proporcionar seguridad jurídica y estabilidad a las empresas y a los demás países, el mecanismo de ajuste en frontera se introducirá gradualmente y se aplicará inicialmente solo a un número seleccionado de bienes con alto riesgo de fuga de carbono: hierro y acero, cemento, fertilizantes, aluminio y producción de electricidad, su plena operatividad será en el 2026.

Sector residuos

En el ámbito de los residuos el protagonismo absoluto a nivel mundial viene marcado por la transición a un nuevo modelo económico, la Economía Circular que pretende producir bienes y servicios de forma sostenible, limitando el consumo, el despilfarro de recursos naturales y la generación de residuos. Se trata de un modelo de producción y consumo que implica compartir, alquilar, reutilizar, reparar, renovar y reciclar materiales y productos existentes todas las veces que sea posible para crear un valor añadido. De esta forma, el ciclo de vida de los productos se extiende. En la práctica, implica reducir los residuos al mínimo. Cuando un producto llega al final de su vida, sus materiales se mantienen dentro de la economía siempre que sea posible. Estos pueden ser productivamente utilizados una y otra vez, creando así un valor adicional.

La Comisión Europea presentó en marzo de 2020, en el marco del Pacto Verde Europeo, un nuevo Plan de acción para la Economía Circular que incluye propuestas sobre

el diseño de productos más sostenibles, la reducción de residuos y el empoderamiento de los ciudadanos (como el “derecho a reparar”). Se presta especial atención a los sectores intensivos en recursos, como la electrónica y las TIC, los plásticos, los textiles o la construcción. En febrero de 2021, el Parlamento votó este Plan de Acción y demandó medidas adicionales para avanzar hacia una economía neutra en carbono, sostenible, libre de tóxicos y completamente circular en 2050. Estas deben incluir leyes más estrictas sobre reciclaje y objetivos vinculantes para 2030 de reducción de la huella ecológica por el uso y consumo de materiales.

En particular, en España, se han incluido dos nuevos impuestos de ámbito estatal: en primer lugar, el impuesto especial sobre los envases de plástico no reutilizables y, en segundo lugar, el impuesto sobre el depósito de residuos en vertederos, la incineración y la co-incineración de residuos. También se incluyen algunas disposiciones en materia de tasas sobre residuos, como la obligación para las entidades locales en el plazo de dos años de establecer una tasa que permita implantar los sistemas de pago por generación y que refleje el coste real, directo e indirecto, de las operaciones de recogida, transporte y tratamiento de residuos. También se recoge otras medidas interesantes como la inclusión de los residuos textiles dentro de los residuos municipales y se dispone la prohibición de la destrucción de excedentes no vendidos de productos no perecederos como textiles, juguetes, aparatos eléctricos, entre otros, salvo que dichos productos deban destruirse conforme a otra normativa. Al mismo tiempo se resalta la importancia de fomentar la reutilización de los productos y la implantación de sistemas que promuevan actividades de reparación y reutilización y en particular para los aparatos eléctricos y electrónicos, textiles y muebles, envases y materiales y productos de construcción. Se fija con carácter obligatorio la recogida separada del textil antes del 31 de diciembre de 2024 y se prevé la responsabilidad ampliada del productor respecto a los residuos textiles y plásticos de uso agrario.

3. Medidas medioambientales en impuestos clásicos sin finalidad extrafiscal

Finalmente, también es posible *medioambientalizar* los impuestos clásicos sin finalidad extrafiscal. Algunos países, como Italia, Irlanda e Islandia han incluido incentivos fiscales en el impuesto sobre sociedades para estimular la inversión, la innovación y la sostenibilidad medioambiental en 2019. Asimismo, algunos países han introducido esquemas de amortización en el IS más generosos con el fin de fomentar la transición a vehículos ecológicos. En Italia, la deducción de los costes de los vehículos de empresa está vinculada a las emisiones de carbono, de modo que las deducciones disminuyen a medida que aumentan las emisiones de carbono.

En el ámbito del IVA, Islandia ha introducido desgravaciones fiscales temporales para incentivar el transporte con bajas emisiones. Estas medidas incluyen nuevas exenciones del IVA (hasta cierto valor) en bicicletas, *scooters*, bicicletas eléctricas y

vehículos de motor eléctricos ligeros; la extensión de las exenciones de IVA existentes para vehículos eléctricos y de hidrógeno hasta 2022-2023; un reembolso total del IVA para la compra e instalación de estaciones de carga domésticas en propiedades residenciales y una exención total del IVA sobre el alquiler de vehículos eléctricos y de hidrógeno. Estas medidas llevaron al país a que, por ejemplo, la adquisición de vehículos eléctricos se triplicara en 2018 en comparación con 2016. Alemania redujo su tipo impositivo del IVA sobre los viajes ferroviarios de larga distancia del 19 por ciento al 7 por ciento, con el fin de impulsar un transporte más respetuoso con el clima.

En el caso de España, como indicábamos en otro apartado de este trabajo, se acaba de introducir en el IRPF deducciones del 20, 40 y del 60 por ciento con el objetivo de impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria y respecto al IS se ha modificado el porcentaje de deducción por actividades de innovación tecnológica ya que pasa del 12 por ciento al 25 por ciento.

4. La Fiscalidad como instrumento para favorecer los hábitos saludables

La fiscalidad en su vertiente extrafiscal también es utilizada como instrumento en favor de hábitos de vida más sanos. Se trata de los conocidos como impuestos saludables. En esta esfera nos encontramos los clásicos impuestos sobre bebidas alcohólicas, sobre las labores de tabaco e impuestos más recientes como el impuesto sobre bebidas azucaradas o el llamado *fat tax*. Este último, se exige con relación a las grasas que se ingieren con los alimentos y su configuración depende del contenido de nutrientes de los alimentos, de tal manera que soportarían un gravamen superior aquellos que tuviesen un mayor porcentaje de grasa y/o sal, por tipo de productos o en función del número de calorías. Lo cierto es que el desarrollo de los *fat tax* ha sido escaso ya que pueden excluir otros nutrientes concurrentes para una buena dieta, además de que se trata de un impuesto de diseño complejo⁴⁰. Ese problema no se plantea en el caso de los impuestos sobre las bebidas azucaradas (López Casasnovas, 2013).

Centrándonos en las consecuencias derivadas del consumo de bebidas azucaradas, se estima que 184.000 muertes anuales en el mundo son atribuibles al consumo de este tipo de bebidas: 133.000 por diabetes mellitus, 45.000 por enfermedades cardiovasculares y 6.450 por cáncer. El 5 por ciento de estas muertes ocurren en países de renta baja, el 70,9 por ciento en países de renta media y el 24,1 por ciento en países de renta

40. En concreto se plantean interrogantes en torno al objeto de gravamen ¿se deberían gravar los nutrientes o los alimentos? ¿según contenido calórico o según cantidad de determinados componentes dañinos como las grasas trans? Ese problema añadido de la complejidad fue una de las razones que adujeron los detractores del impuesto sobre las grasas (mantequilla, leche, queso, pizza, carne, aceite y alimentos procesados con más del 2,3 por ciento de grasas saturadas) en Dinamarca, establecido en 2011 y abolido un año más tarde (The Economist, 2012).

alta. La proporción de mortalidad atribuible a las bebidas azucaradas oscila entre el menos del 1 por 100 en japoneses mayores de 65 años y más del 30 por ciento en mexicanos menores de 45 años. México presenta la mayor mortalidad absoluta (405 muertes por millón de adultos) y proporcional (12,1 por ciento de todas las muertes) por bebidas azucaradas (Singh, y otros, 2015).

El impuesto sobre bebidas azucaradas ha sido avalado por la OMS al considerarlo como una medida efectiva que puede ayudar a frenar la obesidad, la diabetes mellitus y las caries dentales. La evidencia, ha indicado la OMS, muestra que un impuesto sobre las bebidas azucaradas que aumente los precios en un 20 por ciento puede reducir su consumo en torno a un 20 por ciento (OPS y OMS, 2020).

Teniendo en cuenta los datos indicados, México ha sido uno de los países que ha acudido a esta figura impositiva con el objeto de reducir el impacto negativo de las bebidas azucaradas sobre la salud pública. Así, el 1 de enero de 2014 implantó un impuesto especial sobre bebidas azucaradas. Este impuesto de 1 peso por litro sobre las bebidas azucaradas, llevó a una disminución del 5,5 por ciento en las ventas al finalizar el primer año y del 9,7 por ciento en el segundo año, con una mayor disminución en los hogares más desfavorecidos desde el punto de vista socioeconómico, los mismos que se ven afectados de manera desproporcionada por los trastornos relacionados con la alimentación, como la diabetes de tipo 2 y la obesidad (Colchero, Rivera Dommarco, Popkin, y Wen Ng, 2017). En Chile, el impuesto sobre las bebidas azucaradas ha logrado reducir en 21,6 por ciento el volumen mensual de ventas de los refrescos azucarados sujetos a mayores impuestos (Nakamura, y otros, 2018). El anuncio de la introducción de un impuesto sobre las bebidas azucaradas llevó a que los fabricantes de Tailandia, el Reino Unido, Portugal, Malasia y Sudáfrica redujeran el contenido de azúcar de sus productos (OPS y OMS, 2020). Finalmente, Sudáfrica introdujo, en abril de 2018, un impuesto sobre las bebidas azucaradas denominado “gravamen para la promoción de la salud” (*Health Promotion Levy*), que se basa en el contenido de azúcar de las bebidas. Su aplicación ha creado una mayor conciencia pública sobre las consecuencias negativas para la salud del consumo de azúcar y ha incentivado a la industria a empezar a reformular sus productos. El impuesto ha permitido recaudar 3,2 mil millones de rand (187.495.625,99 euros) en su primer año en vigor.

Algunos países como Hungría han ampliado su ámbito de actuación más allá de las bebidas azucaradas al diseñar un impuesto saludable sobre los productos alimenticios que contienen niveles no saludables de azúcar, sal y otros ingredientes. Su objetivo era reducir el consumo, promover una alimentación sana y crear un mecanismo adicional para financiar los servicios de salud pública. En tres años el impuesto ha recaudado 61.300 millones de HUF (200 millones de euros), en línea con la recaudación prevista (OMS, 2015).

Por lo que se refiere a España, hasta 2021 no existía un marco jurídico específico para las bebidas azucaradas a nivel estatal. Se había introducido un impuesto específico

sobre las bebidas azucaradas en Cataluña con resultados satisfactorios. En 2021 en España se eleva el tipo de gravamen al 21% en el IVA sobre las bebidas azucaradas y edulcoradas.

En conclusión, cabe afirmar que aquellos países que han aplicado un impuesto especial sobre las bebidas azucaradas muestran un descenso en el consumo. La elasticidad precio es bastante alta debido a la existencia de sustitutos casi perfectos no gravados (por ejemplo, el mismo refresco en su versión light o cero) y, en comparación con la elasticidad de los consumos sobre alcohol o tabaco, las bebidas azucaradas son mucho más reactivas al precio (Cabrera Escobar, y otros, 2013).

Al igual que los impuestos verdes, un elemento clave con relación a este tipo de impuestos, con el objetivo de cumplir su función de carácter extrafiscal, es su diseño. Estos impuestos pueden diseñarse sobre una base imponible basada en el valor (*ad valorem*) o en la cantidad del producto. Estos últimos son más adecuados para tabaco, alcohol y bebidas azucaradas pues no se trata de fomentar el consumo de productos de menor precio sino de reducir las cantidades consumidas. Además, no son manipulables por los vendedores, que podrían bajar precios estratégicamente y así reducir la carga fiscal. Recaen directamente sobre el fabricante, lo que puede tener un importante y deseable efecto como el estimular la innovación hacia productos menos dañinos. Cabe asimismo que el impuesto especial sobre cantidades al fabricante se complementa con un impuesto sobre el valor de la venta final como señal directa al consumidor, la cual puede alterarse por parte de fabricantes y distribuidores fomentando envases mayores o redistribuyendo el impuesto entre diferentes bebidas⁴¹.

El principal argumento que se ha esgrimido en contra de este tipo de impuestos es su posible carácter regresivo. Frente a ello la Organización Panamericana de la salud (OPS) y la OMS en su estudio sobre Impuestos saludables han indicado que pueden parecer regresivos si se consideran solo los impuestos pagados y los ingresos, sin embargo, esto se ve contrarrestado por los beneficios para la salud y la reducción de los gastos de salud, de modo que el impacto neto es progresivo (OPS y OMS, 2020). Una vez más con relación a este tipo de impuesto también se debe observar el límite consistente en evitar la pérdida de competitividad de las empresas y, de nuevo también, cabe destacar que la mejor forma de hacer frente a la misma es mediante un adecuado diseño de la figura tributaria y el complemento de esta con otras medidas que estimulen el avance en la innovación de las empresas hacia la elaboración de productos más saludables.

41. Vid. en este sentido Ortún, López Valcárcel y Pinilla (2017).

5. Conclusión

La utilización de la fiscalidad como un medio de protección del medioambiente es una realidad absolutamente consolidada hoy en día y, ante la evidencia también consolidada de las nefastas consecuencias derivadas de los problemas medioambientales podemos afirmar que existe una estrategia global de reforma fiscal verde. Sin duda esta estrategia está más afianzada en la mayor parte de los países europeos y en otros países su éxito dependerá fundamentalmente del adecuado diseño de los tributos medioambientales, de la habilidad para introducir medidas fiscales de carácter medioambiental en los demás instrumentos fiscales disponibles y de una buena combinación con otro tipo de instrumentos económicos. La experiencia comparada ha demostrado que cada vez son más los países que adoptan soluciones mixtas, combinando el principio de quién contamina, paga y los impuestos ambientales, con el de quién descontamina, ingresa, con los sistemas de subvenciones e incentivos fiscales, y con la definición de sistemas sectoriales de permisos de contaminación negociables en el mercado⁴².

Para llevar a cabo estas actuaciones es interesante aprovechar las nuevas tecnologías y la disponibilidad de datos. Es preciso contemplar unas exigencias previas, como la valoración del impacto distributivo y sobre la competitividad de las medidas a adoptar para garantizar una transición justa y unas exigencias posteriores como evaluaciones ex post de la eficacia y eficiencia de la medida. Finalmente es fundamental lograr la máxima coordinación entre los distintos Estados de tal manera que no se actúe de forma unilateral sino de forma conjunta teniendo en cuenta que todos nos enfrentamos ante un problema común y, cuanto más global sea la actuación mayor será la eficacia de la misma. Necesitamos un enfoque coherente y global que aborde todos los retos a los que nos enfrentamos (degradación del medio ambiente, cambio climático, uso de los recursos y desigualdades), del mismo modo que lo hacen los ODS.

Se deben concentrar las acciones concretas que es preciso llevar a cabo. Así, en el ámbito energético, la electricidad debe jugar un papel clave solo lograremos la neutralidad en 2050 mediante la electrificación de la economía. En el ámbito del transporte se debe mejorar la eficiencia energética y fomentar el uso de tecnologías limpias. Y en el ámbito de residuos, la economía circular es clave para conseguir minimizar el uso de materias primas y la generación de residuos, en definitiva, conseguir las cinco erres: reciclar, reducir, reutilizar, recuperar y reparar.

Finalmente nos encontramos con otro ámbito de actuación plenamente conectado con la protección del medioambiente, se trata de la protección de la salud pública. Para actuar en este ámbito son también de gran utilidad los tributos extrafiscales tal y como se ha podido comprobar en el caso del impuesto sobre las bebidas azucaradas.

42. Vid. en este sentido Gago Rodríguez, Labandeira Villot y Rodríguez Méndez (2002).