

Impuestos energético-ambientales y consolidación fiscal en España

Alberto Gago* y Xavier Labandeira**

En España, los impuestos ambientales y la reforma fiscal verde han tenido siempre mayor apoyo académico que relevancia presupuestaria y receptividad política. En consecuencia, la fiscalidad energético-ambiental ha tenido un desarrollo muy escaso hasta el momento. En cambio, estimaciones empíricas recientes coinciden en asignar a esta clase de impuestos un papel crucial no solo desde el punto de vista recaudatorio, sino en el fomento de la eficiencia energética, reducción de emisiones contaminantes, incentivos a las energías renovables y en la transición hacia economías bajas en carbono. En esta nota se discute la oportunidad de utilizar impuestos ambientales y reformas fiscales verdes en España, así como los límites y obstáculos existentes para la aplicación de estas reformas. Los resultados muestran que, a pesar de los múltiples beneficios que estos instrumentos pueden generar, parecen existir obstáculos institucionales que impiden asignarles el papel importante que la Comisión Europea y la OCDE recomiendan.

La Comisión Europea (CE) presentó en febrero de 2017 la *Environmental Implementation Review* que revisa las políticas ambientales de los 28 (CE, 2017a). En el informe para España, la CE ha vuelto a resaltar el limitado uso de impuestos energético-ambientales. Y basándose en su favorable condición recaudatoria y en los beneficios sociales, económicos y ambientales que generan, recomienda a nuestro país “desplazar la presión fiscal desde el trabajo hacia este tipo de instrumentos” (CE, 2017b: 26).

Estas recomendaciones no son una novedad. De hecho, coinciden con las realizadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) en su última revisión de la política ambiental española (OCDE, 2015) e inciden en la posición reiterada por la propia CE en ocasiones anteriores (CE, 2014a y CE, 2014b). Desde esta perspectiva, los impuestos energético-ambientales pueden contribuir a reducir el importante agujero fiscal generado durante los años de crisis, además de abordar otros problemas como

* Rede, Universidade de Vigo y Economics for Energy.

** Rede, Universidade de Vigo, FSR Climate, European University Institute y Economics for Energy.

el elevado desempleo (mediante la simultánea reducción de impuestos sobre el trabajo), financiar las políticas de renovables y eficiencia energética, muy afectadas por la crisis económica española, y reducir las emisiones contaminantes y avanzar de esta forma en la transición hacia economías bajas en carbono.

No obstante, a pesar de estas oportunidades, estos impuestos no han asumido el rol central que se recomienda para el sistema fiscal español. Durante el último quinquenio, de hecho, España ha reaccionado frente a la crisis económica con cambios en todos los impuestos importantes menos en los impuestos energético-ambientales¹. En un conjunto de trabajos anteriores (véase especialmente la recapitulación de Labandeira, 2011), hemos intentado ofrecer luz sobre esta paradoja a partir de una evaluación empírica de distintas alternativas fiscales, incorporando aspectos ambientales, recaudatorios, distributivos y preferencias sobre políticas públicas. Sin embargo, dados los positivos resultados *ex ante* de su aplicación, nuestras investigaciones no ofrecen respuestas convincentes al comportamiento renuente en este ámbito de los sucesivos gobiernos centrales españoles.

Estas son las reflexiones generales que motivan este trabajo, que desarrolla y pone énfasis en los aspectos fiscales de un conjunto reciente de simulaciones para España (Gago, Labandeira y López-Otero, 2016 sitúan estos ejercicios en un contexto más amplio de cambios en el modelo de reforma fiscal verde). En el siguiente apartado haremos un breve repaso de la posición internacional sobre el uso de impuestos ambientales y reformas fiscales verdes y sobre las recomendaciones dirigidas a la reforma fiscal en el caso español. A continuación se identifican las oportunidades y resultados estimados para España en la utilización de estos instrumentos, a partir de los estudios empíricos más recientes. Y finalizamos el

trabajo con un último epígrafe en el que apuntamos algunos posibles obstáculos para la aplicación decidida de estos instrumentos en España.

Recomendaciones internacionales de la reforma fiscal verde para España

Las finanzas públicas han vivido durante el quinquenio 2008-2013 una crisis fiscal sin precedentes a la que los países afectados, sobre todo los europeos, hicieron frente con subidas indiscriminadas de impuestos (Bernardi, 2016). Para la política fiscal este escenario ha supuesto un múltiple desafío, ante la necesidad de estimar y comparar el impacto recesivo de las políticas de reducción de gasto e incremento de ingresos que permitiesen reducir el déficit y moderar el crecimiento de la deuda. En este contexto, los impuestos ambientales se identificaron como una de las alternativas menos lesivas para la recuperación (véase Prammer, 2011).

La mayoría de los organismos internacionales ha asumido esta línea de análisis y apoyan la utilización de impuestos ambientales y paquetes de reforma fiscal verde. El Banco Mundial (Fay *et al.*, 2015), el Fondo Monetario Internacional (Mooij *et al.*, 2012; Heine *et al.*, 2012), OCDE (2010 y 2013) y la Comisión Europea (CE, 2014a y CE, 2015) defienden las políticas basadas en estos instrumentos para conseguir recursos fiscales con los menores impactos y para abordar los objetivos de reducción de emisiones contaminantes, fomento de la eficiencia energética, disposición de fondos e incentivos a energías renovables y para avanzar, en fin, en la transición hacia economías bajas en carbono.

La posición promotora de la Comisión Europea quedó perfilada y consolidada en el informe sobre reformas fiscales de 2014 (CE, 2014a) y desde entonces ha sido reiterada, sobre todo en los

¹ Los impuestos establecidos por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre (impuestos sobre el valor de la producción de energía eléctrica, sobre la producción de combustible nuclear, sobre el almacenamiento de combustible nuclear, canon por utilización de aguas continentales) se introdujeron con finalidad básicamente recaudatoria para financiar el déficit de tarifa eléctrico y tienen un impacto ambiental bastante limitado. Véase al respecto el Informe de Economics for Energy (2013: 78-80).

resúmenes de crecimiento anual (*Annual Growth Survey, AGS*) y en los sucesivos informes-país. Por lo que respecta a España, las anteriores recomendaciones fiscales de la CE y del Consejo Europeo

La mayoría de los organismos internacionales asume que los impuestos ambientales son adecuados para conseguir recursos fiscales con los menores impactos y para abordar los objetivos de reducción de emisiones contaminantes, fomento de la eficiencia energética y avanzar, en fin, en la transición hacia economías bajas en carbono.

han sido expuestas de forma repetida en los dictámenes de los sucesivos programas de estabilidad y programas nacionales de reforma:

"... Y por ello el Consejo recomienda a España ... introducir un sistema tributario compatible con los esfuerzos de consolidación fiscal y más favorable al crecimiento, especialmente reorientando la presión fiscal desde el trabajo hacia el consumo y las actividades perjudiciales para el medio ambiente..." (Consejo Europeo, 2012)

"... Recomienda llevar a cabo una revisión sistemática del sistema tributario para marzo de 2014; considerar una mayor limitación del gasto fiscal relativo a la imposición directa, explorar el margen existente para una mayor limitación de la aplicación de los tipos de IVA reducidos y adoptar medidas adicionales en lo que respecta a los impuestos medioambientales, sobre todo los impuestos sobre los carburantes..." (Consejo Europeo, 2013)

Las prioridades que deben primar los países miembros en sus programas nacionales de reforma son fijadas en los AGS. El correspondiente a 2015, por ejemplo, incluyó la siguiente recomendación general:

"...El empleo y el crecimiento pueden estimularse desplazando la presión impositiva

que pesa sobre el trabajo hacia otros tipos de impuestos que perjudican menos al crecimiento, como pueden ser los impuestos recurrentes sobre los bienes inmuebles y los impuestos ambientales y sobre el consumo..." (CE, 2014b).

Como corolario, en enero de 2016 la CE presentó el *Estudio sobre la evaluación del potencial de la reforma fiscal ambiental para la UE-28* (Hogg et al., 2016), con la finalidad principal de identificar escenarios factibles para la reforma fiscal verde en cada uno de los países miembros.

Oportunidades para la reforma fiscal verde en España

En España, los impuestos ambientales y la reforma fiscal verde han tenido siempre mayor apoyo académico que relevancia presupuestaria y receptividad política. Los sucesivos gobiernos españoles han sido renuentes a incorporar este tipo de instrumentos y cuando lo han hecho ha sido de manera tangencial, como opción para resolver problemas regulatorios y recaudatorios puntuales. Como consecuencia, el papel que ha desempeñado la fiscalidad energético-ambiental ha sido hasta el momento poco relevante, como puede observarse en los indicadores que resume el cuadro 1.

Cuadro 1

España en el ranking europeo de utilización de impuestos ambientales en 2013

Impuestos	Posición en el ranking
Impuestos ambientales/PIB	26
Impuestos sobre la energía/PIB	22
Impuestos sobre el transporte/PIB	22
Impuestos sobre contaminación-Recursos/PIB	16

Fuente: Hogg et al. (2016).

Desde una perspectiva reformista, esta situación puede ser considerada como una oportunidad para España, puesto que demuestra la existencia de un margen amplio de maniobra para utilizar estos instrumentos fiscales. Con esta perspectiva, durante los últimos años ha habido tres iniciativas importantes de investigación que proporcionan resultados para España y facilitan un ejercicio de

Energy (2013) y la CE (Hogg *et al.*, 2016). A continuación, nos ocupamos de resumir sus principales conclusiones y resultados, particularmente en cuanto a las potencialidades fiscales de estos instrumentos en el ámbito español.

Informe VividEconomics (2012)

En 2012, VividEconomics, junto con la European Climate Foundation y Green Budget Europe, utilizaron el modelo E3ME, desarrollado por Cambridge Econometrics, para simular la aplicación a España, Polonia y Hungría de la propuesta de Directiva Europea de Fiscalidad Energética presentada en 2011. Las medidas fiscales utilizadas figuran resumidas en el cuadro 2. El cuadro 3 recoge los resultados para España: una recaudación adicional de 4.000 millones de euros en 2013 y 10.000

Los sucesivos gobiernos españoles han sido renuentes a incorporar impuestos ambientales y cuando lo han hecho ha sido de manera tangencial, como opción para resolver problemas regulatorios y recaudatorios puntuales.

comparación internacional. Se trata de los Informes de VividEconomics (2012), Economics for

Cuadro 2

Propuestas de reforma en España simuladas mediante E3ME

4	Propuestas de reforma	Modificaciones en 2013	Modificaciones en 2018
	Incremento de tipos para diésel no comercial	Igualación de tipos diésel-gasolina	Incremento gradual del tipo del diésel no comercial hasta alcanzar el mínimo fijado por la propuesta de Directiva
	Incremento de tipos para diésel comercial	Incremento gradual de tipos durante el periodo 2013-2018 hasta alcanzar el nivel mínimo fijado por la propuesta de Directiva.	
	Eliminación de las exenciones fiscales para diésel en transporte ferroviario y agricultura	Eliminación e incremento graduales de tipos hasta alcanzar el nivel precedente del diésel comercial en 2018	
	Introducción gradual de un tipo específico sobre el gas para uso doméstico	Tipo de 0,15 €/GJ	Incremento gradual hasta alcanzar en 2018 el tipo de 1,27 €/GJ aplicado al gas para uso comercial
	Introducción gradual de un tipo específico para el carbón de uso doméstico	Tipo de 0,15 €/GJ	Incremento gradual hasta alcanzar en 2018 el tipo de 2,04 €/GJ aplicado al carbón para uso comercial
	Aplicación de los tipos mínimos fijados por la Directiva Europea	Para transporte no comercial, mínimos en 2013 Para transporte comercial, incremento gradual de tipos hasta 2018	
	Indexación automática de todos los impuestos adaptados	Indexación automática de tipos incrementados	

Fuente: Elaboración propia a partir de VividEconomics (2012).

Cuadro 3

Impactos de la propuesta de Directiva sobre Fiscalidad Energética en España

Incremento recaudatorio (millones de euros)	4.000 en 2013 10.584 en 2020
Reducción de emisiones (millones de Tm CO ₂)	2,8 en 2013 9,5 en 2020

Fuente: VividEconomics (2012) y elaboración propia.

en 2020, lo que supondría una reducción del déficit público del 3% en 2013 y del 8% en 2020 (tomando como referencia las cifras del escenario base). Al mismo tiempo, la reforma generaría una reducción en los niveles de emisión de CO₂ del 0,75% en 2013 y 2,5% en 2020, lo que permitiría cumplir con más facilidad con los compromisos españoles en este campo. Además, los impactos macroeconómicos de la reformas serían pequeños, con una caída del PIB de 0,34% y una reducción del empleo de 0,37% en 2020².

Cuadro 4

Opciones de reforma con fiscalidad energético-ambiental para España

Simulación 1	Propuesta de Directiva de fiscalidad energética	1A. Niveles de la propuesta de Directiva de Fiscalidad para 2018 1B. Convergencia principales países europeos
Simulación 2	Impuesto sobre emisiones de SO _x y NO _x	2A. 1.000 €/tonelada 2B. 2.000 €/tonelada
Simulación 3	Impuesto sobre emisiones de CO ₂ aplicado sobre sectores difusos	3A. 10 €/tonelada 3B. 30 €/tonelada
Simulación 4	Financiación del coste de apoyo a las renovables mediante impuestos	4A. Impuesto sobre sectores energéticos 4B. Impuesto sobre todos los sectores

Fuente: Economics for Energy (2013) y elaboración propia.

Informe Economics for Energy (2013)

La simulación realizada por el centro de investigación Economics for Energy en 2013 para España es un poco más compleja y juega con más posibilidades de reforma, pero da dimensión a la capacidad de maniobra identificada por la CE para España. Como puede verse en el cuadro 4, se basa en cuatro opciones de reforma fiscal y dos niveles de intensidad para cada una, lo que permite simular ocho alternativas para la utilización de la imposición energético-ambiental en el sistema fiscal español.

El cuadro 5 sintetiza los impactos estimados para estas reformas en su primer ejercicio de aplicación. Un incremento recaudatorio anual comprendido entre 1.600 y 6.600 millones de euros y una reducción en el nivel de emisiones, con un daño económico prácticamente irrelevante, que en el caso de reciclaje mediante reducción de cotizaciones sociales podría incluso limitarse al 0,05% del PIB. Así pues, los resultados identifican un margen amplio de actuación para la imposi-

² Estos resultados deben evaluarse en comparación con otras alternativas impositivas para conseguir la misma recaudación y teniendo en cuenta que se obtienen sin ninguna propuesta de reciclaje para los ingresos adicionales.

Cuadro 5

Efectos de las opciones de reforma con imposición energético-ambiental para España

Reformas	Recaudación (millones €)	Variación consumo energético (%)	Variación PIB (%)			Variación emisiones CO ₂ (%)		
			DP	CCSS	SP	DP	CCSS	SP
Reforma 1								
1A	1.659	- 0,38	- 0,17		- 0,18	- 0,51	- 0,50	- 0,45
1B	5.283	- 1,19	- 0,40	- 0,40	0,42	- 1,72	- 1,70	- 1,55
Reforma 2								
2A	2.696	- 0,41	- 0,07	- 0,06	- 0,08	- 0,56	- 0,55	- 0,47
2B	5.354	- 0,83	- 0,14	- 0,13	- 0,15	- 1,09	- 1,06	- 0,91
Reforma 3								
3A	2.214	0,01	- 0,06	- 0,05	- 0,06	- 0,10	- 0,09	- 0,04
3A	6.620	0,03	- 0,17	- 0,16	- 0,19	- 0,30	- 0,26	- 0,07
Reforma 4								
4A	7.477	0,15		- 0,29			- 0,41	
4B	7.477	2,44		0,00			1,97	

Nota: DP: Recaudación destinada a financiar el déficit público. CCSS: Recaudación destinada a reducir las cotizaciones sociales. SP: Recaudación destinada a financiar un subsidio a la producción. En la simulación correspondiente a la Reforma 4 la recaudación se destina íntegramente a financiar la política de promoción de energías renovables.

Fuente: Economics for Energy (2013) y elaboración propia.

ción energético-ambiental y permiten atribuir a la reforma fiscal verde un papel importante para la definición de un nuevo modelo fiscal para la consolidación y la recuperación económica en España y para avanzar en la transición hacia una economía baja en carbono.

Informe Comisión Europea (Hogg *et al.*, 2016)

El Informe preparado por Hogg *et al.* (2016) para la Comisión Europea tiene un capítulo dedicado a evaluar el potencial de la reforma fiscal verde en España. El análisis es estático y no utiliza un modelo de equilibrio general como los anteriores, lo que supone que no tiene en cuenta las interacciones entre instrumentos en el largo plazo. Es difícil imaginar que no se produzcan, por ejemplo, si utilizamos impuestos sobre vehículos y combustibles. No obstante, la estimación de la recaudación está basada en hipótesis de evolución de las bases imponibles, determinadas a partir de las series disponibles en las bases de datos de la Unión Europea (*DG TAXUD Database* y *DGTA-XUD Excise Duties Tables*) y la OCDE (*OECD/EEA Database on environmental taxes and charges*)

y, por lo tanto, las reformas sugeridas en los tipos están basadas en proyecciones fiables, lo que asegura que la modelización, aunque no sea sofisticada, se sustente en propuestas realistas.

La reforma de tipos simulada para los consumos energéticos está resumida en el cuadro 6. El Informe sigue el mismo procedimiento y hace propuestas para los tipos aplicados en el resto de impuestos ambientales (contaminación, recursos, residuos, vehículos, etc.). El cuadro 7 transforma los cambios propuestos en resultados recaudatorios para el periodo 2017-2035.

La reforma fiscal verde simulada para España en uno de los informes elaborados para la CE presenta un incremento recaudatorio que ascendería a 13.365 millones de euros (1,11% del PIB) en 2018 y 32.801 millones (1,75% del PIB) en 2035.

Si tomamos como referencia la recaudación real obtenida con estos impuestos en 2013

Cuadro 6

Tipos vigentes y propuestos en los impuestos sobre consumos energéticos en España

Impuestos	Unidad	Tipo aplicado (€)	Mínimo DEFE * (€)	Promedio UE-28 (€)	Tipo propuesto (€)
Combustibles para transporte					
Gasolina con plomo	€/1.000 litros	457,79	421	602	Sin cambios
Gasolina con plomo	€/1.000 litros	424,49-455,92	359	534	Sin cambios
Gasoil	€/1.000 litros	331	330	435	454,98
Queroseno	€/1.000 litros	330	330	435	459,68
GLP	€/1.000 litros	57,47	125	215	592,07
Gas Natural	€/Gj	1,15	2,60	2,95	12,82
Combustibles para usos industriales					
Gasoil	€/1.000 litros	84,71	21	244	Sin cambios
Queroseno	€/1.000 litros	330	21	304	Sin cambios
GLP	€/1.000 litros	57,47	41	137	Sin cambios
Gas Natural	€/Gj	0,65-1,15	0,30	1,92	Sin cambios
Calefacción para uso comercial					
Gasoil	€/1.000 litros	29,15-84,71	21	244	Sin cambios
Queroseno	€/1.000 litros	78,71	0,00	267	Sin cambios
Aceite pesado	€/1.000 litros 15€	12-15	15	73	35,83
GLP	€/1.000 litros	15	0,00	91	36,06
Gas Natural	€/Gj	0,15-0,65	0,15	1,41	0,73
Carbón y Coque	€/Gj	0,15-0,65	0,15	1,33	1,04
Calefacción para uso no comercial					
Gasoil	€/1.000 litros	84,71	21	178	Sin cambios
Queroseno	€/1.000 litros	78,71	0,00	274	Sin cambios
Aceite pesado	€/1.000 litros	15	15	85	35,83
GLP	€/Gj	15	0,00	114	36,06
Gas Natural	€/Gj	0,65	0,30	2,01	0,73
Carbón y Coque	€/Gj	0,65	0,30	1,70	1,04
Electricidad**					
Uso comercial	€/MWh	0,50	0,50	8,73	1
Uso no comercial	€/MWh	1	1	15,38	Sin cambios

Notas: *Tipo mínimo fijado por la Directiva Europea de Fiscalidad Energética; ** El Impuesto eléctrico aplica un tipo *ad valorem* del 5,113% en una base de facturación de consumo sin IVA. Si supone un impuesto inferior se aplicará el tipo mínimo que figura en el cuadro.

Fuente: Hogg *et al.* (2016) y elaboración propia.

(19.622 millones de euros, un 1,86% del PIB), la reforma de la imposición ambiental en España con estos criterios generaría un incremento recaudatorio importante, que ascendería a 13.365 millones de euros (1,11% del PIB) en 2018 y de 32.801 millones de euros (1,75% el PIB) en 2035.

Así pues, las estimaciones empíricas más recientes coinciden en asignar a los impuestos ambientales y a la reforma fiscal verde un papel destacado en España. Los cambios fiscales simulados abren espacio para paquetes amplios de reforma con objetivos múltiples. En un marco de

Cuadro 7

Recaudación adicional con la reforma de la imposición energético-ambiental en España

(Millones de euros)

Impuestos	2018	2020	2025	2030	2035
Energía					
Combustibles para transporte	1.594,4	3.143,5	3.143,5	3.143,5	3.143,5
C&I/Calefacción	40,1	79,9	79,9	79,9	79,9
Electricidad	35,9	71,7	71,7	71,7	71,7
<i>Subtotal Energía</i>	<i>1.670</i>	<i>3.295</i>	<i>3.295</i>	<i>3.295</i>	<i>3.295</i>
<i>Subtotal energía/PIB</i>	<i>0,14 %</i>	<i>0,26 %</i>	<i>0,23 %</i>	<i>0,20 %</i>	<i>0,18 %</i>
Transporte					
Automóviles	6.662,3	14.026,4	15.947,1	18.130,9	20.613,7
Aviación (pasajeros)	1.648,9	1.798,5	2.172,6	2.546,7	2.920,7
Aviación (carga)	0,69	0,70	0,75	0,82	0,90
<i>Subtotal Transporte</i>	<i>8.312</i>	<i>15.826</i>	<i>18.120</i>	<i>20.678</i>	<i>23.535</i>
<i>Subtotal Transporte/PIB</i>	<i>0,69 %</i>	<i>1,24 %</i>	<i>1,25 %</i>	<i>1,26 %</i>	<i>1,26 %</i>
Contaminación/Recursos					
Residuos sólidos	565,8	797,8	816,8	828	839,1
Incineración	83,7	126,3	132,6	134,4	136,2
Contaminación del aire	188,3	297,8	254,8	189,3	125,6
Extracción de agua	1.435,8	2.760,7	3.419,1	3.484,6	3.549,4
Residuos líquidos	228,3	330,3	330,3	330,3	330,3
Pesticidas	136,4	267,8	272,8	277,8	282,9
Canteras, áridos y gravas	224,3	194	135	93,9	53,8
Embalajes	402,6	411,7	436	462,7	489,6
Bolsas de plástico	117,5	122,2	134,9	149	163,1
Fertilizantes	0,047	0,085	0,072	0,061	0,049
<i>Subtotal Contaminación</i>	<i>3.383</i>	<i>5.309</i>	<i>5.932</i>	<i>5.949</i>	<i>5.970</i>
<i>Subtotal Contaminación/PIB</i>	<i>0,28 %</i>	<i>0,42 %</i>	<i>0,41 %</i>	<i>0,36 %</i>	<i>0,32 %</i>
<i>Recaudación potencial total (RPT)</i>	<i>13.365</i>	<i>24.429</i>	<i>27.348</i>	<i>29.923</i>	<i>32.801</i>
<i>RPT/PIB</i>	<i>1,11 %</i>	<i>1,92 %</i>	<i>1,89 %</i>	<i>1,82 %</i>	<i>1,75 %</i>

Fuente: Hogg et al. (2016) y elaboración propia.

consolidación fiscal como el español, con restricciones en los mercados crediticios internacionales y resultados recaudatorios raquíticos, la imposición energético-ambiental puede desempeñar un papel crucial para reforzar el binomio crecimiento/competitividad, mantener la agenda de cambios en el modelo económico en la transición hacia una economía baja en carbono y asegurar la viabilidad de las políticas emergentes: eficiencia energética, renovables, distribución de rentas, e I+D.

Reflexión final: obstáculos para la aplicación de los impuestos ambientales en España

¿Cómo es posible que el sistema fiscal español siga ajeno a la aplicación de estos instrumentos en una coyuntura tan favorable a su aplicación? Como ya avanzamos en la introducción, nuestras investigaciones de los últimos veinte años no parecen

encontrar una justificación sencilla: las capacidades recaudatorias, su distribución entre grupos de renta, los beneficios ambientales y las preferencias sobre políticas públicas correctoras apuntan sin excepción a una coyuntura positiva para su aplicación. Por ello, tal vez debamos pensar en restricciones de tipo institucional y de resistencia al cambio, menos evidentes y no detectables en el análisis empírico convencional. Así, las instituciones internacionales proponen utilizar estos instrumentos como apoyo para un cambio de modelo, basado en la consolidación fiscal y en el desarrollo sostenible. Pero las reformas que este cambio conlleva exigen una transformación importante del estatus fiscal y, por lo tanto, derivan costes políticos y reputacionales importantes para administradores y administrados. Esta línea argumental conduce, como sugiere Bernardi (2016), a un enfoque de elección pública que quizás permita completar y entender mejor este escenario reformista y sus limitaciones.

Los impuestos ambientales y la reforma fiscal verde no forman parte por ahora del pacto fiscal implícito en el proceso democrático, no han sido colocados en el mercado político como referencia y tal vez sea esta la barrera que necesiten superar cuanto antes.

La aproximación es similar a la utilizada por Tol (2016) para analizar las dificultades que ha tenido hasta ahora la aplicación de una política de primer óptimo con imposición sobre el carbono en la lucha contra el cambio climático. En ese caso todos los actores muestran una actitud conservadora en el campo impositivo: los contribuyentes porque su carga y sus estrategias de elusión/evasión están adaptadas a un determinado estatus fiscal y su experiencia les dice que la transformación lo alterará y generará unos movimientos de ganadores/perdedores que no pueden anticipar fácilmente. Los administradores fiscales son también sistemáticamente reacios a cualquier cambio que altere los instrumentos y procedimientos a los que están habituados. Y los legisladores no quieren asumir los riesgos de cambios fiscales importantes frente

a sus votantes si pueden resolver los problemas con modificaciones más simples y menos estructurales y exigentes. Los impuestos ambientales y la reforma fiscal verde no forman parte por ahora del pacto fiscal implícito en el proceso democrático, no han sido colocados en el mercado político como referencia y tal vez sea esta la barrera que necesiten superar cuanto antes.

Referencias

- BERNARDI, L. (2016), 2014-2015 Tax Changes in EU Member States vs the Commission's Tax Policy Redommendations, *Working Paper*, 712, Società Italiana di Economia Pubblica.
- COMISIÓN EUROPEA (CE) (2014a), Tax Reform in EU Member States. Tax Policy Challenges for Economic Growth and Fiscal sustainability.
- (2014b), Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento para 2015, Com (2014) 902 final.
 - (2015), Tax Reforms in EU Member States 2015. Tax Policy Challenges for economic growth and fiscal sustainability.
 - (2017a), The EU Environmental Implementation Review: Common Challenges and How to Combine Efforts to Deliver Better Results. COM (2017) 63 final.
 - (2017b), Revisión de la aplicación de la normativa ambiental de la UE. Informe España, SWD (2017) 42 final.
- ECONOMICS FOR ENERGY (2013), Impuestos Energético-ambientales en España.
- FAY, M.; HALLEGATE, S.; VOGT-SCHILB, A.; ROZENBERG, J.; NARLOCH, U., y T. KERR (2015), *Decarbonizing Development: Three Steps to a Zero-Carbon Future*, International Bank for Reconstruction and Development y World Bank.
- GAGO, A.; LABANDEIRA, X., y X. LÓPEZ-OTERO (2016), Las Nuevas Reformas Fiscales Verdes, *Working paper*, 06/2016, Economics for Energy.

- HEINE, D.; NORREGAARD, J., y W. H. PARRY (2012), *Environmental Tax Reform: Principles from Theory and Practice do Date*, *IMF Working Paper*, 12/180.
- HOGG, D.; ELLIOT, T.; ELLIOT, L.; ETLINGER, S.; CHOWDHURY, T.; BAPASOLA, A.; NORSTEIN, H.; EMERY, L.; ANDERSEN, M. S.; TEN BRICK, P.; WITHANA, S.; SCHWEITZER, J. P.; ILLES, A.; PAQUEL, K.; MUTAFOGLU, K.; WOOLLARD, J.; PUIG, I.; SASTRE, S., y L. CAMPOS (2016), *Study on assessing the environmental fiscal reform potential for the EU28*. Final Report 07.0201/2015/709017/ENV.D.2.
- LABANDEIRA, X. (2011), "Nuevos Entornos para la Fiscalidad Energética", *Revista de Economía de ICE*, 862: 57-80.
- MOOIJ, R.; PARRY, W. H., y M. KEEN (eds.) (2012), *Fiscal Policy to Mitigate Climate Change. A Guide for Policymakers*, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- OCDE (2010), *Taxation, Innovation and Environment*, OCDE Publishing, París.
- (2013), *Effective Carbon Prices*. OCDE Publishing, París.
- (2015), *OECD Environmental Performance Reviews: Spain 2015*. OCDE, París.
- PRAMMER, D. (2011), *Quality of Taxation and the Crisis: Tax Shifts from a Growth Perspective*, *Working Paper*, 29, European Commission Taxation Papers.
- TOL, R. S. J. (2016), *The Structure of the Climate Debate*, *Working Paper*, 96, University of Sussex.
- VIMDEECONOMICS (2012), *Carbon Taxation and Fiscal Consolidation: The Potential of Carbon Pricing to Reduce Europe's Fiscal Deficits*.
- WITHANA, S.; BRINK, P.; ILLES, A.; NANNI, S., y E. WATKINS (2014), *Environmental Tax Reform in Europe: Opportunities for the future*, Institute for European Environmental Policy.
- WORLD BANK (2016), *Putting a Price on Carbon with Tax*, Background note.