

LIBRO BLANCO **para la reforma fiscal** **en España**

Una reflexión de 60 expertos para el diseño
de un sistema fiscal competitivo y eficiente

Febrero 2022



LIBRO BLANCO **para la reforma fiscal** **en España**

Una reflexión de 60 expertos para el diseño
de un sistema fiscal competitivo y eficiente

Febrero 2022



INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS



El capítulo introductorio «Una reflexión de fondo para el diseño de un sistema fiscal eficiente y competitivo» ha sido elaborado expresamente por el Instituto de Estudios Económicos (IEE), reflejando su opinión institucional sobre esta cuestión a partir de los trabajos de los expertos que participan en esta publicación, junto con la colaboración, como autor principal, del investigador asociado Bernardo Soto Siles.

Por su parte, el Índice de Competitividad Fiscal 2021 es un informe de la Tax Foundation divulgado en España en colaboración con el Instituto de Estudios Económicos. La adaptación a España corre a cargo de Diego Sánchez de la Cruz, investigador asociado al Instituto de Estudios Económicos, junto con el Servicio Técnico del IEE.

© 2022 TODOS LOS AUTORES POR SUS ARTÍCULOS

© 2022 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS
C/ Príncipe de Vergara, 74. 6.ª Planta - 28006 Madrid
Tel.: 917 820 580
iee@ieemadrid.com
www.ieemadrid.es

El Instituto de Estudios Económicos no se identifica ni se solidariza necesariamente con el contenido, las opiniones y las valoraciones expresadas por los autores en los textos que se recogen en este libro, que son exclusivamente suyas.

Maquetación: D. G. Gallego y Asociados, S. L.
gallego@dg-gallego.com

ISBN: 978-84-92737-31-4

Depósito legal: M. XX.XXX-2022

Impreso por FRAGMA
info@fragma.es

Febrero de 2022

Printed in Spain • Impreso en España

Se autoriza la cita por terceros de esta publicación, de forma total o parcial, siempre y cuando quede reflejado inequívocamente que la autoría de la misma es del Instituto de Estudios Económicos y, en su caso, del autor que se trate. Rogamos que envíen una copia de la referencia al IEE y a los autores.

Relación de autores

(por orden de aparición)

PILAR GONZÁLEZ DE FRUTOS

Presidenta de la Comisión Fiscal
CEOE

SCOTT HODGE

Presidente de la Tax Foundation

GINÉS NAVARRO FERNÁNDEZ

Director General de la Fundación Impuestos y Competitividad

LORENZO J. AMOR ACEDO

Presidente de la Federación Nacional de Asociaciones de Trabajadores
Autónomos (ATA)

CARMEN CALDERÓN PATIER

Catedrática de Economía Aplicada
Universidad San Pablo CEU

ALBERTO GARCÍA VALERA

Socio de EY responsable de Tax Policy

LEOPOLDO GONZALO Y GONZÁLEZ

Catedrático de Hacienda Pública y Sistema Fiscal

DANIEL LACALLE FERNÁNDEZ

Doctor en Economía y Máster en Investigación Económica
Profesor de Economía Global en IE e IEB
Economista jefe en Tressis SV

JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ

Catedrático de Economía Aplicada
Universidad Complutense de Madrid

SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA

Profesor Titular de Economía Aplicada
Universidad de Oviedo

DESIDERIO ROMERO JORDÁN

Profesor Titular de Economía Aplicada
Universidad Rey Juan Carlos

LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Barcelona

VALENTÍN PICH ROSELL

Presidente del Consejo General de Economistas de España

MANEL GARCÍA RODRÍGUEZ

Director del Departamento Fiscal
CaixaBank

IGNACIO RUIZ-JARABO COLOMER

Socio Director en Ruiz-Jarabo Asociados - Asesores legales y tributarios

SALVADOR RUIZ GALLUD

Socio Director de Equipo Económico

JAVIER MOLINA FERNÁNDEZ

Director Fiscal-Santander España
Grupo Santander

CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ

Socia de Pérez Llorca

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Socio Director de Ideo Legal

PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA

Profesor Titular de Hacienda Pública (UNED)
Socio fundador en MARTÍN MOLINA abogados y economistas

JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO

Socio PwC Tax & Legal
Inspector de Hacienda (en excedencia)

ENRIQUE ORTEGA CARBALLO

Inspector de Hacienda del Estado (en excedencia)
Socio de Gómez-Acebo & Pombo (GA_P)

JULIO CÉSAR GARCÍA

Socio responsable de fiscalidad corporativa y procedimiento tributario
KPMG Abogados

PEDRO GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO

Socio responsable de Impuestos Especiales y Medioambientales
EY Abogados

PABLO RENIEBLAS DORADO

Socio en Deloitte Legal
Inspector de Hacienda (en excedencia)

IÑIGO CRISTÓBAL BEÚNZA

Director de Fiscalidad
Enagás

MARÍA MUÑOZ VIEJO

Responsable de Asuntos Fiscales
Endesa

JOSÉ LUIS BLANCO

Director General Ejecutivo del Instituto de la Empresa Familiar

JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO

Catedrático de Hacienda Pública
Universidad de Castilla-La Mancha

CÉSAR GARCÍA NOVOA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Santiago de Compostela

FRANCISCO CABRILLO RODRÍGUEZ

Catedrático Emérito de Economía Aplicada
Universidad Complutense de Madrid

LORENZO BERNALDO DE QUIRÓS

Freemarket Corporate Intelligence

MARÍA GÓMEZ AGUSTÍN

Freemarket Corporate Intelligence

JUAN F. CORONA RAMÓN

Catedrático de Hacienda Pública
Universitat Abat Oliba CEU
Catedrático Jean Monnet de Integración Fiscal Europea

JESÚS LÓPEZ TELLO

Socio en Uría Menéndez

JUAN DE VILLOTA MARCOS

Director de Asesoría Fiscal
CECA

ERNESTO MESTRE GARCÍA

Subdirector general Financiero y de Riesgos
Grupo Mutua Madrileña

ELISA RICÓN HOLGUERAS

Directora General
INVERCO

INMACULADA DOMÍNGUEZ FABIÁN

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Extremadura

JAVIER GALÁN RUIZ

Doctor en Derecho
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
CUNEF

CRISTINA DE LEÓN CABETAS

Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales
Especialidad en Hacienda Pública y sistema fiscal

ALBERTO PRIETO DE LEÓN

Socio en Aldea Arellano & Prieto Abogados

JUAN DEL ALCÁZAR NARVÁEZ

Director of Advocacy
Grupo Santander

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Of Counsel Gómez-Acebo & Pombo

MIGUEL TEODORO CREMADES SCHULZ

Abogado de Uría Menéndez
Inspector de Hacienda (en excedencia)

JOANA MARÍA BELTRÁN ALBALAT

Abogada en Uría Menéndez

ABIGAIL BLANCO VÁZQUEZ

Socia de Garrigues

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Socio de Garrigues
Profesor Asociado de la Universidad Pontificia Comillas

ISABEL LÓPEZ-BUSTAMANTE PABLOS

Socia responsable de Imposición Indirecta y Medioambiental
Deloitte Legal

JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA

Abogado
Deloitte Legal

MARÍA DEL OLMO HERRERO

Responsable de Impuestos
Orange Espagne, SAU

ALFONSO VIEJO MADRAZO

Socio en PwC

JAIME TAMARIT GUILLÉN

Responsable del Área Fiscal

Ence Energía y Celulosa

AURELIO DEL PINO GONZÁLEZ

Presidente de la Asociación de Cadenas Españolas de Supermercados (ACES)

PALOMA SÁNCHEZ PELLO

Directora de Competitividad y Sostenibilidad

FIAB

ANA RAMOS GALLARÍN

Regulatory and Fiscal Affairs Manager

BAT Iberia

ARÁNZAZU MUR PÉREZ

Directora del Área Económica y Logística

ANFAC

LUIS MARÍA SÁNCHEZ GONZÁLEZ

Director del Departamento Fiscal

Grupo El Corte Inglés

Índice

Una reflexión de fondo para el diseño de un sistema fiscal eficiente y competitivo	19
Presentación.....	73
PILAR GONZÁLEZ DE FRUTOS	
Carta del presidente de la Tax Foundation.....	89
SCOTT HODGE	

INFORME

COMPETITIVIDAD FISCAL 2021. LA COMPETITIVIDAD FISCAL COMO REFERENCIA OBLIGADA PARA LA PRÓXIMA REFORMA TRIBUTARIA. ÍNDICE DE COMPETITIVIDAD FISCAL 2021. DICIEMBRE 2021

Resumen Ejecutivo.....	93
La competitividad fiscal como referencia obligada para la próxima reforma tributaria	101
Índice de Competitividad Fiscal 2021	129

I.

UNA PROPUESTA DE REFORMA FISCAL EN ESPAÑA. EL IMPACTO EN EL CRECIMIENTO ECONÓMICO Y EN LA COMPETITIVIDAD DE LAS SUBIDAS DE IMPUESTOS; MOTIVOS POR LOS QUE NO SE DEBEN SUBIR LOS IMPUESTOS EN ESPAÑA

Propuesta de reforma fiscal en España. El impacto en la competitividad del posible incremento de la presión fiscal	167
GINÉS NAVARRO FERNÁNDEZ	

Propuestas y sugerencias para la reforma fiscal en España.	
Impacto sobre el crecimiento económico	181
LORENZO J. AMOR ACEDO	
La necesaria reforma fiscal en España para adaptar y ajustar nuestro sistema tributario a la realidad económica y laboral del siglo XXI.....	189
CARMEN CALDERÓN PATIER	
Reflexiones sobre la política fiscal necesaria para asegurar, acelerar y fortalecer la salida de la crisis económica causada por la pandemia de la covid-19	199
ALBERTO GARCÍA VALERA	
Los principios para un buen sistema tributario.....	213
LEOPOLDO GONZALO Y GONZÁLEZ	
Competitividad fiscal y entorno autonómico	235
DANIEL LACALLE FERNÁNDEZ	
Los impuestos en España: índices de presión y sacrificio fiscal territorializados	259
JOSÉ FÉLIX SANZ SANZ SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA DESIDERIO ROMERO JORDÁN	
La reforma eternamente pendiente: el modelo de relación entre Hacienda y los ciudadanos.....	271
LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	

II.

LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DESDE UNA PERSPECTIVA DE COMPETITIVIDAD. LA FISCALIDAD DE LOS EMPRENDEDORES; MEDIDAS PARA FOMENTAR EL CRECIMIENTO EMPRESARIAL

Consolidemos un modelo de Impuesto sobre Sociedades.....	289
VALENTÍN PICH ROSELL	
Modificaciones viables a medio plazo en el Impuesto sobre Sociedades de España.....	313
MANEL GARCÍA RODRÍGUEZ	

El Impuesto sobre Sociedades y la competencia fiscal internacional.....	329
IGNACIO RUIZ-JARABO COLOMER	
El Impuesto sobre Sociedades como instrumento de política económica en tiempos de recuperación de la crisis. La inadecuación del Impuesto como figura generadora de nuevos ingresos tributarios.....	339
SALVADOR RUIZ GALLUD	
La seguridad jurídica como pilar de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.....	347
JAVIER MOLINA FERNÁNDEZ	
Seguridad jurídica y competitividad fiscal	359
CLARA JIMÉNEZ JIMÉNEZ	
La reforma del Impuesto sobre Sociedades y las pequeñas y medianas empresas.....	367
JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ	
El Impuesto sobre Sociedades, una realidad para el emprendedor.....	373
PEDRO-BAUTISTA MARTÍN MOLINA	
Fiscalidad internacional y competitividad de la multinacional española.....	389
JAVIER GONZÁLEZ CARCEDO	
El grupo fiscal como identificador más próximo a la renta real	403
ENRIQUE ORTEGA CARBALLO	

III.

LA FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL EN ESPAÑA; SUGERENCIAS PARA UNA REFORMA EFICIENTE QUE NO AFECTE A LA RECUPERACIÓN ECONÓMICA

Sugerencias por considerar ante una reforma de la fiscalidad ambiental	415
JULIO CÉSAR GARCÍA	
¿Es posible aunar protección medioambiental y competitividad empresarial? Reflexiones ante la reforma de la fiscalidad medioambiental.....	421
PEDRO GONZÁLEZ-GAGGERO PRIETO-CARREÑO	

La fiscalidad medioambiental, realidad o ficción	439
PABLO RENIEBLAS DORADO	
Propuesta de reforma de la fiscalidad medioambiental en España en el sector de hidrocarburos.....	453
IÑIGO CRISTÓBAL BEÚNZA	
Propuestas para una reforma eficiente de la fiscalidad medioambiental en España.....	461
MARÍA MUÑOZ VIEJO	

IV.

**LA REFORMA DE LA IMPOSICIÓN PATRIMONIAL EN ESPAÑA;
LA COMPETITIVIDAD FISCAL DESDE UNA PERSPECTIVA DE COMPARACIÓN
INTERNACIONAL; LAS VENTAJAS DE LA CORRESPONSABILIDAD FISCAL**

La dimensión y competitividad de la empresa familiar como objetivo del sistema tributario español.....	473
JOSÉ LUIS BLANCO	
Competencia, corresponsabilidad fiscal e imposición patrimonial.....	479
JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO	
La imposición patrimonial y la corresponsabilidad fiscal en España.....	491
CÉSAR GARCÍA NOVOA	
Imposición patrimonial y competencia fiscal	503
FRANCISCO CABRILLO RODRÍGUEZ	
Contra la fiscalidad sobre la riqueza.....	513
LORENZO BERNALDO DE QUIRÓS MARÍA GÓMEZ AGUSTÍN	
El Impuesto sobre el Patrimonio. Un anacronismo fiscal.....	525
JUAN F. CORONA RAMÓN	

V.

**LA NECESIDAD DE UN IRPF EFICIENTE Y LA FISCALIDAD DEL AHORRO;
EL AHORRO-PREVISIÓN COMO MOTOR DE LA INVERSIÓN**

Tipos de gravamen para un IRPF eficiente en un entorno internacional competitivo.....	537
JESÚS LÓPEZ TELLO	
Los retos de la fiscalidad del ahorro en un contexto de baja rentabilidad....	547
JUAN DE VILLOTA MARCOS	
Los incentivos fiscales al ahorro como palanca del crecimiento económico y la sostenibilidad	555
ERNESTO MESTRE GARCÍA	
La necesidad de estimular fiscalmente la previsión social complementaria. Experiencias recientes y propuestas de futuro	571
ELISA RICÓN HOLGUERAS	
Los planes de pensiones individuales y de empleo, dos pilares fundamentales para el ahorro, la inversión y el sistema de pensiones en España.....	585
INMACULADA DOMÍNGUEZ FABIÁN	
La necesaria eficiencia en el IRPF y en la fiscalidad del ahorro. Aportaciones a sistemas de ahorro-previsión.....	605
JAVIER GALÁN RUIZ	
Una reflexión sobre la tributación de las alteraciones patrimoniales en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	617
CRISTINA DE LEÓN CABETAS ALBERTO PRIETO DE LEÓN	
El Impuesto sobre la Renta de no Residentes como vía para atracción de talento	633
JUAN DEL ALCÁZAR NARVÁEZ	
Cuestiones de fiscalidad internacional y tributación de no residentes.....	643
DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO	

Propuestas de mejora en la tributación de socios y administradores de sociedades mercantiles.....	651
MIGUEL TEODORO CREMADES SCHULZ JOANA MARÍA BELTRÁN ALBALAT	
Reflexiones sobre la tributación de los administradores de las sociedades mercantiles. Propuestas de reforma	663
ABIGAIL BLANCO VÁZQUEZ	
Una reforma fiscal para reorientar el IRPF hacia la sostenibilidad ambiental.....	677
JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ	

VI.

**LA MEJORA DE LA NEUTRALIDAD DE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA
Y LA REDUCCIÓN DE LA PARAFISCALIDAD**

Tiempos modernos: el IVA, la revolución tecnológica y la normativa y la Administración Tributaria.....	695
ISABEL LÓPEZ-BUSTAMANTE PABLOS JOSÉ MANUEL DE BUNES IBARRA	
Propuesta de modificación del artículo 80.Cuatro de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Principio de neutralidad y respeto al Derecho comunitario.....	703
MARÍA DEL OLMO HERRERO	
La neutralidad del IVA. Una reflexión sobre el régimen de grupos de entidades (REGE) y sus dificultades en el caso de grupos internacionales o con presencia en Territorios Forales y Canarias.....	715
ALFONSO VIEJO MADRAZO	
La problemática de las formalidades en el IVA.....	729
JAIME TAMARIT GUILLÉN	
Propuestas para la mejora del marco normativo de la fiscalidad y la parafiscalidad	739
AURELIO DEL PINO GONZÁLEZ	

Evitar más presión fiscal en la cadena alimentaria.....	753
PALOMA SÁNCHEZ PELLO	
Elementos para una fiscalidad eficiente de los productos del tabaco	779
ANA RAMOS GALLARÍN	
La fiscalidad del automóvil como factor clave para el cumplimiento de los objetivos medioambientales.....	793
ARÁNZAZU MUR PÉREZ	
La gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas: lecciones del estado de alarma.....	807
LUIS MARÍA SÁNCHEZ GONZÁLEZ	

Una reforma fiscal para reorientar el IRPF hacia la sostenibilidad ambiental

JOSÉ MARÍA COBOS GÓMEZ

Socio de Garrigues

Profesor Asociado de la Universidad Pontificia Comillas

INTRODUCCIÓN

La Resolución por la que se crea el Comité de Personas Expertas para elaborar el Libro Blanco sobre la Reforma Tributaria establece entre sus objetivos la obtención de un análisis del sistema tributario óptimo en sentido amplio, incluyendo, entre otros aspectos, su potencialidad para contribuir a la internalización de los efectos ambientales de las actividades económicas. Se hace nuevamente hincapié en la fiscalidad ambiental al enumerar las áreas en las que hará un análisis técnico sobre qué reformas convendría realizar, atendiendo al escenario actual y futuro. En el ámbito internacional, los Objetivos de Desarrollo Sostenible de Naciones Unidas y los principios para la inversión responsable, entendiendo como tal aquella que integra los criterios ambientales, sociales y de gobierno corporativo en las decisiones de inversión (criterios ESG, en sus siglas en inglés), son también fuentes que han de inspirar las políticas fiscales. Tales guías tienen pleno acomodo en nuestro sistema tributario, que contempla en el artículo 2 de la Ley General Tributaria la función extrafiscal de los tributos al ponerlos al servicio de la política económica general y de la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución (entre los que se encuentra la protección del medio ambiente, recogida en su artículo 45).

A este respecto, existe un amplio consenso sobre la potencialidad del tributo como un instrumento eficaz en la lucha contra la degradación del medio ambiente en tanto en cuanto puede, sobre la base del principio clásico de «quien contamina

paga», desincentivar conductas perjudiciales para el entorno y, a la inversa, fomentar e incentivar otras más acordes con la racional utilización de los recursos. Dichos objetivos se pueden lograr con la creación de nuevos tributos ambientales, pero también con la revisión de las figuras tributarias actualmente existentes, que en su origen no fueron diseñadas para la protección del medio ambiente, mediante la incorporación de elementos ambientales. Es más, podemos afirmar que, con carácter previo a la introducción indiscriminada de nuevos tributos, sería preciso revisar los tributos «ordinarios» para evaluar en qué medida se les pueden incorporar elementos ambientales, todo ello en aras de una adecuada articulación de una reforma fiscal verde.

Desde esta perspectiva, abordaremos a continuación la posibilidad de incorporar la variable ambiental en la estructura del IRPF; tributo que, como es sobradamente conocido, no tiene naturaleza extrafiscal ni mucho menos ecológico, si bien eso no impide que se puedan incorporar en su estructura elementos de naturaleza promocional y, en particular, ambiental, tanto de carácter incentivador como de carácter penalizador.

1. RENDIMIENTOS DEL TRABAJO

En el ámbito de los rendimientos del trabajo, se pueden identificar en la actualidad dos medidas que fomentan la adopción de determinadas fórmulas de movilidad con un menor impacto contaminante.

En primer lugar, y si bien su regulación no hace expresa referencia al impacto medioambiental, encontramos la exención prevista en el artículo 42.3 de la LIRPF para los rendimientos del trabajo en especie derivados de las cantidades satisfechas por el empleador a las entidades encargadas de prestar el servicio público de transporte colectivo de viajeros con la finalidad de favorecer el desplazamiento de los empleados entre su lugar de residencia y el centro de trabajo, con el límite de 1.500 euros anuales para cada trabajador. El citado precepto contempla, asimismo, la posibilidad de aplicar la exención a las fórmulas indirectas de pago que cumplan determinadas condiciones reglamentarias. Como señalamos, esta exención no encuentra su fundamento directo en la protección del medio ambiente, si bien es indudable que el fomento del transporte colectivo contribuye a la reducción de las emisiones contaminantes a la atmósfera. En este marco, la potencialidad de este tipo de exenciones es clara, pudiéndose plantear tanto la elevación de su límite cuantitativo como su extensión a otro tipo de retribuciones del

trabajo en especie, por ejemplo, la entrega de bicicletas u otros medios de transporte no contaminantes¹.

En segundo lugar, en la reforma fiscal realizada por la Ley 26/2014 se incorporó una novedosa medida con una clara y directa conexión con la protección del medio ambiente. Se trata de la reducción del 30% en la valoración de retribución en especie consistente en la cesión de uso de vehículos energéticamente eficientes, con la finalidad de mejorar el medio ambiente (art. 43.º. 1.º. b). Esta reducción será igualmente aplicable para el caso de rendimientos en especie satisfechos por empresas que tengan como actividad principal la cesión o entrega de este tipo de vehículos (artículo 43.1.1.º.f). El desarrollo reglamentario de este incentivo, recogido en el artículo 48 bis del RIRPF, fija tres niveles diferentes de reducción (15%, 20% y 30%), en función de la tipología de vehículo y siempre que el valor de este vehículo no exceda de determinados límites cuantitativos (25.000 euros, 35.000 euros y 40.000 euros, respectivamente). Tomando en consideración las barreras de entrada a las que, frente a los vehículos de combustión, aún han de enfrentarse los vehículos ecológicos, relacionadas con el precio, tiempo de carga, autonomía o red de infraestructuras, sería oportuno valorar la flexibilización de los requisitos y límites cuantitativos actualmente existentes y, por otra parte, permitir su aplicación no solo a los supuestos de cesión de uso del vehículo, sino también a los de entrega del vehículo.

Otro ámbito sobre el que es posible actuar es el supuesto de inexistencia de renta en especie para las actividades de formación de los trabajadores (artículo 42.2.a). En el pasado ya se utilizó este instrumento para favorecer la introducción

1. En este sentido, la Comisión sobre Seguridad Vial y Movilidad Sostenible, en su sesión del día 20 de febrero de 2018, aprobó la Proposición no de Ley sobre una política fiscal en apoyo a la bicicleta en las ciudades, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista y publicada en el «BOCG. Congreso de los Diputados», serie D, núm. 282, de 16 de enero de 2018, en la que se insta al Gobierno a la adopción de determinadas ayudas y medidas fiscales en relación con el apoyo a la bicicleta como alternativa de transporte para promover una movilidad sostenible en las ciudades. Entre dichas medidas se incluye «analizar y evaluar la posibilidad, para inspirar y motivar a las personas a que contribuyan con una práctica de movilidad sostenible, de considerar como renta en especie exenta las ayudas que las empresas destinen para la adquisición y/o utilización de bicicletas, convencionales o de pedaleo asistido, por parte de sus empleados». Por su parte, la Estrategia Estatal por la Bicicleta (junio 2021) recoge, entre las acciones para incentivar la bicicleta desde el ámbito laboral, el «estudio de la viabilidad de modificar la normativa fiscal para incluir la movilidad en bicicleta para desplazarse al trabajo en lo referente a las rentas en especie».

de las nuevas tecnologías de la comunicación y de la información (no vinculadas con la actividad laboral) en los hogares. De forma similar, podría recuperarse este mismo mecanismo para fomentar la sostenibilidad ambiental en sus más diversas vertientes.

Finalmente, sería posible incorporar al listado de gastos deducibles todos aquellos relacionados con el uso de medios de transporte sostenibles para el desplazamiento al lugar de trabajo, quizás con un límite cuantitativo máximo, de forma similar a la prevista para las cuotas de colegiación o los gastos de defensa jurídica por litigios con el empleador.

2. RENDIMIENTOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

En relación con los rendimientos derivados de actividades empresariales, encontramos únicamente dos medidas ambientales en la LIRPF, ambas relacionadas con las actividades forestales. Por una parte, no se integrarán en la base imponible del IRPF las subvenciones concedidas a quienes exploten fincas forestales gestionadas de acuerdo con planes técnicos de gestión forestal, ordenación de montes, planes dasocráticos o planes de repoblación forestal aprobadas por la Administración forestal competente, siempre que el período de producción medio, según la especie de que se trate, determinado en cada caso por la Administración forestal competente, sea igual o superior a 20 años (disposición adicional cuarta de la LIRPF). Por otra parte, se prevé la posibilidad de aplicar la reducción por rendimientos irregulares a las rentas procedentes de las actividades forestales, considerando el prolongado tiempo que media entre la plantación del arbolado y su tala (artículo 32 de la LIRPF). Durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014 se propuso la introducción de una deducción del 30% por las inversiones y gastos realizados en fincas forestales ordenadas y planificadas², si bien este incentivo no vio finalmente la luz.

Existe, por tanto, un amplio campo de actuación que podría cubrirse mediante la utilización de los incentivos clásicos a las inversiones sostenibles: los regímenes de libertad de amortización y las deducciones en la cuota por inversiones.

2. Enmienda n.º 169 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 87 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado. Véase también la «Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible», presentada el 29 de enero de 2019 por un conjunto de entidades ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, Sea Bird, WWF).

Ambas modalidades existen en la actualidad en los territorios forales. Recordemos que en el pasado la normativa de territorio común contemplaba las deducciones por inversiones medioambientales, que cubrían tres facetas diferentes: las inversiones en instalaciones para la protección del medio ambiente, la adquisición de vehículos para el transporte por carretera poco contaminantes y las inversiones en determinadas energías renovables. Sería oportuno valorar su recuperación, como así se propuso en sede parlamentaria, «por coherencia con el discurso de la fiscalidad ambiental, que no solo consiste en gravar determinados comportamientos, sino también en incentivar otros más acordes con las políticas de prevención de la contaminación»³. Alternativamente, se podría apoyar la inversión sostenible flexibilizando el límite a la deducibilidad de los gastos financieros netos, que en la actualidad no puede superar el 30% del beneficio operativo del ejercicio (con una franquicia deducible en todo caso de 1 millón de euros). Asimismo, cabría potenciar los incentivos fiscales a las actividades de I+D+i en el caso de programas dirigidos a la innovación ecoeficiente o relacionados con las tecnologías de aprovechamiento de las energías renovables o con las tecnologías hipocarbónicas⁴.

Por lo que se refiere específicamente a la movilidad sostenible, es ampliamente conocido que el requisito que exige la afectación de los vehículos en exclusiva a la actividad económica, sin permitir su uso para fines privados ni siquiera en días y horas inhábiles, es una fuente continua de conflictos. Por ello, habría que valorar la posibilidad de aceptar la afectación, cuando menos parcial, de los vehículos energéticamente eficientes. Esta extensión permitiría profundizar en el carácter ambiental del IRPF y en la concienciación del tejido empresarial sobre la necesidad de reducir el impacto ambiental de sus actividades económicas.

3. Proposición de Ley sobre reforma del Impuesto sobre Sociedades para reponer la deducción por inversiones con objetivos de mejora ambiental, presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió) y publicada en el BOCG de 16 de enero de 2015. Véase también la «Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible», presentada el 29 de enero de 2019 por un conjunto de grupos ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, Sea Bird, WWF).

4. Enmienda n.º 464 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso al Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética.

3. RENTAS INMOBILIARIAS

Por lo que se refiere a la tributación de los inmuebles, ya sean arrendados o a disposición del contribuyente, no encontramos en la actualidad ninguna particularidad que tome en consideración su eficiencia energética. Por esta razón, durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014 se plantearon tres medidas tendentes a mejorar la eficiencia energética de los inmuebles que cabría reconsiderar.

En primer lugar, la aplicación de una reducción del 20% sobre los rendimientos netos del capital inmobiliario procedentes de un inmueble calificado con las letras «A» o «B» según la Escala de Eficiencia Energética vigente⁵. Asimismo, se proponía la aplicación de esta reducción por los contribuyentes que efectuasen obras e instalaciones de adecuación en inmuebles por un importe mínimo de 5.000 euros, siempre que ello implicase una mejora de al menos una letra en la calificación de la vivienda en la escala de calificación energética. Esta reducción sería de aplicación en el período impositivo en el que se realizaran dichas actuaciones y en los dos siguientes (por tanto, un total de tres ejercicios). Ahora bien, si la mejora, en los términos anteriormente señalados, fuera de dos o más letras, dicho plazo durante el cual se podría aplicar la reducción se extendería a un total de cinco ejercicios.

En segundo lugar, la sustitución de los porcentajes fijos (1,1% o 2%) a aplicar sobre los valores catastrales para calcular la imputación inmobiliaria por una escala en función de la calificación energética del inmueble⁶. El objetivo de esta propuesta era modular la cuantía de renta a imputar en función del grado de eficiencia energética de la edificación, consiguiéndose de este modo que repercuta en el propio titular de la vivienda los beneficios o perjuicios que para la propia sociedad tiene el uso óptimo de la energía. Esa medida permitiría el aumento de la competitividad, así como al fomento de políticas medioambientales, contribuyendo al objetivo global de mejora de la eficiencia energética y lucha contra el cambio climático, además de revitalizar el sector de la construcción.

5. Enmienda n.º 142 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 39 del Grupo Mixto en el Senado y enmienda n.º 82 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

6. Enmienda n.º 171 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 90 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado. En el caso de valores catastrales no revisados: calificación A, 1%; calificación B, 1,1%; calificación C, 1,3%; calificación D, 1,5%; calificación E, 1,7%; calificación F, 1,9%; calificación G o sin calificar, 2%. En el caso de valores catastrales revisados: calificación A, 0,55%; calificación B, 0,66%; calificación C, 0,77%; calificación D, 0,88%; calificación E, 0,99%; calificación F, 1,10%; calificación G o sin calificar, 1,10%.

En tercer lugar, y ya en relación con el arrendatario y no con el arrendador, una deducción del 10% por alquiler como vivienda habitual de viviendas energéticamente eficientes, de la que podrían disfrutar los contribuyentes cuya base imponible fuera inferior a 6,5 veces el IPREM en el caso de que la vivienda tuviera una calificación «A» o «B», según la Escala de Eficiencia Energética vigente. La deducción se reduciría al 8% cuando la vivienda tuviera una calificación «C» o «D»⁷. Como señala la justificación de la enmienda, al aplicarse el incentivo fiscal exclusivamente a aquellas viviendas de eficiencia medio/alta, se fomentaría la realización de las actuaciones destinadas a mejorarla, incrementándose el incentivo para aquellas viviendas que dispongan de una mayor calificación energética.

Posteriormente, se presentó una propuesta que modulaba el impacto ambiental en el porcentaje de reducción por arrendamiento de vivienda (actualmente en el 60%), incrementándolo en un 10% para las viviendas clasificadas en las que se efectuaran obras de mejora que les hicieran mejorar al menos dos categorías, de acuerdo con el certificado energético para edificaciones⁸.

Asimismo, estas medidas se podrían complementar con la calificación expresa como gastos de reparación y conservación de los costes para la mejora de la eficiencia energética del inmueble y eliminando las limitaciones a la deducibilidad que tienen este tipo de gastos o bien permitiendo su amortización acelerada. Por otra parte, hemos de recordar que los gastos de reparación y conservación, junto con los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del inmueble y demás gastos de financiación, no pueden exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. La eliminación de esta limitación global, no sólo para los gastos de reparación y conservación dirigidos a la mejora de la eficiencia energética del inmueble, sino incluso para los gastos financieros en los que se incurra para afrontar dichos costes de eficiencia energética, podría contribuir significativamente al objetivo ambiental perseguido.

Cabría valorar asimismo el traslado de las propuestas mencionadas con las adaptaciones pertinentes a los arrendamientos inmobiliarios que, por la forma de explotación, se califiquen como rendimientos de actividades económicas.

7. Enmienda n.º 166 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmienda n.º 49 del Grupo Mixto en el Senado y enmienda n.º 70 del Grupo Parlamentario Catalán en el Senado.

8. Proposición de Ley de medidas de fomento del alquiler estable de vivienda, presentada por el Grupo Parlamentario Socialista (BOCG n.º 237-1, de 23 de marzo de 2018).

4. GANANCIAS PATRIMONIALES DE LA PARTE GENERAL

Como en las anteriores categorías de rentas, no encontramos especialidades en la normativa vigente en relación con el tratamiento fiscal de las alteraciones patrimoniales que pudieran tener algún tipo de conexión con el medio ambiente. La única excepción es la no integración en la base imponible de las ayudas concedidas en virtud de los distintos programas establecidos en el Real Decreto 853/2021, de 5 de octubre, por el que se regulan los programas de ayuda en materia de rehabilitación residencial y vivienda social del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia⁹. Las restantes ayudas (por ejemplo, las ayudas para la rehabilitación ecoeficiente de edificios no cubiertas por el anterior supuesto o las subvenciones para la adquisición de vehículos energéticamente eficientes), se encuentran plenamente sujetas a tributación.

La exención de estas subvenciones, ya propuesta en el ámbito parlamentario¹⁰, encontraría pleno respaldo en el mandato constitucional de protección del medio ambiente, daría una solución sencilla y respetuosa con los principios de justicia tributaria y evitaría que la fiscalidad suponga un obstáculo para alcanzar el objetivo ambiental de estas medidas.

5. RENTAS DE AHORRO

Tampoco encontramos ninguna especialidad medioambiental en relación con los rendimientos de capital mobiliario o las ganancias patrimoniales que se integran en la base imponible de ahorro, existiendo un amplio abanico de posibilidades para incentivar fiscalmente las inversiones sostenibles.

Pensemos, por ejemplo, en dividendos distribuidos por compañías con una clara política ambiental; en intereses derivados de «bonos verdes» u otros productos emitidos por compañías con un claro compromiso ambiental o cuya financiación tenga por objeto desarrollar determinados proyectos ambientales; o en los retornos

9. Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

10. Enmienda n.º 84 del Grupo Parlamentario Popular en el Congreso al Proyecto de Ley de medidas urgentes para apoyar la reactivación económica y el empleo (procedente del Real Decreto-ley 25/2020, de 3 de julio). Enmienda n.º 79 del Grupo Parlamentario Plural al Proyecto de Ley de cambio climático y transición ecológica.

de fondos de inversión con una clara estrategia de inversión basada en criterios ambientales, sociales y de buen gobierno (ESG, por sus siglas en inglés). En tales casos, la función extrafiscal de los impuestos podría justificar una tributación reducida frente a la ordinaria para las rentas derivadas de la tenencia y transmisión de este tipo de activos sostenibles.

Dicho objetivo se podría alcanzar por distintas vías en función de la intensidad del incentivo que se desee desarrollar, desde la exención total hasta la integración parcial de este tipo de rentas en la base imponible mediante la aplicación, por ejemplo, de un porcentaje de reducción¹¹. Cabría plantearse también que el incentivo operara no sobre la renta, sino directamente sobre la inversión, en forma de deducción en la cuota. Sin duda, los trabajos en el ámbito de la Unión Europea en relación con la estrategia en materia de inversiones sostenibles, la taxonomía de las finanzas sostenibles y la emisión de bonos verdes ofrece un sinfín de posibilidades que no deben dejarse de explorar para que la fiscalidad no solo no sea un lastre para este tipo de inversiones, sino que se convierta en una palanca para su consolidación.

6. APORTACIONES A PLANES DE PENSIONES

La modificación normativa en la regulación de los planes de pensiones introducida por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, y en la que ahonda la Ley para el año 2022, ha supuesto una considerable reducción del límite máximo deducible por este tipo de aportaciones. Esta controvertida medida podría paliarse mediante una mejora de dichos límites en el caso de que dichos instrumentos de previsión social se orientaran con criterios de sostenibilidad (ESG), de la misma forma anteriormente indicada para las rentas del ahorro.

11. La opción de la exención total tuvo su reflejo en una iniciativa legislativa dirigida a dejar exentas las rentas que pudieran generarse para el transmitente en las transmisiones de fincas forestales ubicadas en espacios naturales protegidos a favor de una Administración Pública. Se trata de la Proposición de ley de los beneficios fiscales sobre espacios naturales, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana (ERC) con fecha 13 de diciembre de 2007 (Boletín de 21 de diciembre de 2007). La justificación de este incentivo se encuentra en que las fincas situadas en espacios naturales protegidos están sujetas a diversas restricciones necesarias para garantizar los valores naturales de dichos espacios, por lo que es justo compensar con bonificaciones fiscales dichas limitaciones.

7. DEDUCCIONES EN LA CUOTA

7.1. Incentivos para la mejora de la eficiencia energética y protección del medio ambiente en inmuebles

El Real Decreto-ley 19/2021, de 5 de octubre, de medidas urgentes para impulsar la actividad de rehabilitación edificatoria en el contexto del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia ha introducido tres nuevas deducciones temporales en la cuota íntegra estatal del IRPF por obras mejora de la eficiencia energética de viviendas.

La primera deducción se aplica por obras que contribuyan a la mejora de la eficiencia energética de la vivienda habitual o arrendada para su uso como vivienda. La deducción es del 20% de las cantidades satisfechas por las obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2022, con una base máxima de deducción de 5.000 euros anuales, siempre que las obras realizadas contribuyan a una reducción de al menos un 7% por ciento en la demanda de calefacción y refrigeración. En segundo lugar, la deducción se incrementa al 40%, con una base máxima de 7.500 euros anuales y el mismo horizonte temporal, cuando las obras contribuyan a una reducción de al menos un 30% del consumo de energía primaria no renovable o mejoren la calificación energética de la vivienda para obtener una clase energética «A» o «B». Finalmente, se establece una tercera deducción, por obras de rehabilitación energética que mejoren la eficiencia energética en edificios de uso predominante residencial, que será aplicable sobre las cantidades satisfechas por obras realizadas hasta el 31 de diciembre de 2023 en las que se obtenga una mejora de la eficiencia energética del conjunto del edificio en los términos que acabamos de indicar para la deducción del 40%. En esta tercera deducción, el contribuyente titular de la vivienda podrá deducirse un 60% de las cantidades satisfechas, hasta un máximo de 15.000 euros.

Habría que valorar la extensión temporal de estos incentivos y su intensificación en el caso inversiones en instalaciones de autoconsumo¹². Así, por ejemplo, la normativa foral de Navarra permite deducir, sin límite temporal, el 15% (incrementable hasta el 30% en ciertos casos) de las inversiones realizadas en instalaciones que utilicen energía procedente de fuentes renovables para uso térmico

12. Enmienda n.º 147 del Grupo Parlamentario Mixto al Proyecto de Ley de cambio climático y transición energética.

y generación de electricidad y en microrredes alimentadas fundamentalmente a través de fuentes de generación renovable.

7.2. Incentivos para fomentar la movilidad sostenible

En los últimos años se han presentado diversas iniciativas para fomentar la movilidad sostenible en el ámbito del IRPF. Así, podemos hacer referencia en primer lugar a la Proposición de ley de fiscalidad ambiental de 21 de julio de 2009, en la que se contemplaba la introducción de una nueva deducción del 25% por la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal¹³. Esta propuesta se retomó en la Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía¹⁴ (posteriormente renombrada como Proposición de ley de fiscalidad verde)¹⁵, si bien con tres modificaciones: (i) la deducción no solo era aplicable a la adquisición de abonos de transporte público de carácter unipersonal y nominal, sino también a las cuotas para el uso de sistemas públicos de alquiler de coches y bicicletas y de sistemas de *carsharing*; (ii) el porcentaje de deducción se modulaba en función de la base liquidable del contribuyente (33% para bases liquidables hasta 17.0707,20 euros y 20% para bases liquidables superiores hasta 33.007,20 euros, umbral a partir del cual la deducción no sería de aplicación); y (iii) esta deducción no se aplicaría a las rentas satisfechas en especie por las empresas para favorecer el transporte colectivo de sus empleados y que se beneficiasen de la exención prevista en artículo 42.h) de la LIRPF.

La propuesta vio su continuidad durante la tramitación parlamentaria de la Ley 26/2014, en la que se propuso profundizar en el carácter finalista ambiental de este tributo mediante la introducción de una deducción de hasta el 33% por la adquisición de abonos de transporte público, con la finalidad de fomentar la movilidad sostenible (en transporte público, sistemas de alquiler público de bicicletas o coche compartido) y prevenir la contaminación atmosférica y el uso irracional

13. Proposición de ley sobre fiscalidad ambiental presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds con fecha 21 de julio de 2009 (BOCG de 31 de julio de 2009).

14. Proposición de ley de ahorro y uso eficiente de la energía presentada por el Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA: La Izquierda Plural con fecha 11 de diciembre de 2012 (BOCG de 14 de diciembre de 2012).

15. BOCG de 25 de enero de 2013.

de recursos¹⁶, si bien tampoco tuvo finalmente reflejo en la redacción definitiva de la Ley 26/2014.

Posteriormente, ha sido retomada por un conjunto de grupos ecologistas¹⁷, así como por la Estrategia Estatal por la Bicicleta, en la que se menciona la posibilidad de facilitar la compra de este tipo de vehículos mediante desgravaciones fiscales.

Este tipo de incentivos los podemos encontrar también, por ejemplo, en Francia, país en el que, con efectos a partir de 1 de enero de 2017, se concede una bonificación medioambiental a la adquisición de automóviles ecológicos, motocicletas y *quads* eléctricos y vehículos híbridos enchufables. En la normativa foral de Navarra también se contempla deducciones por inversiones en movilidad eléctrica, de las cuales se pueden beneficiar dos tipologías de inversiones:

- a) Las realizadas en vehículos eléctricos (deducción del 30%) y en vehículos híbridos enchufables (deducción del 5%), siempre que los vehículos pertenezcan a determinadas categorías y con una base máxima de deducción (entre 32.000 y 1.500 euros) en función de la categoría. Se contemplan expresamente las bicicletas de pedaleo asistido por motor eléctrico.
- b) Las realizadas en sistemas de recarga, ascendiendo la deducción al 15% del importe de la inversión realizada en la obra civil, instalaciones, cableados y punto de conexión necesarios para la puesta en servicio de un sistema de recarga de potencia normal o de alta potencia. El porcentaje de deducción se puede incrementar en función de la potencia del punto de recarga (entre 3 y 5 puntos porcentuales). La base de la deducción no podrá superar el límite de 5.000 euros para los puntos de recarga de potencia normal y de 25.000 euros para los puntos de recarga de alta potencia.

En definitiva, existen diversos precedentes que aconsejan y pueden servir de inspiración para la introducción de una deducción para promover la movilidad sostenible.

16. Enmiendas n.º 64 y 65 del Grupo Parlamentario de IU, ICV-EUiA, CHA; La Izquierda Plural y 161 y 168 del Grupo Parlamentario Catalán en el Congreso. Enmiendas n.º 183 y 190 del Grupo Parlamentario Entesa pel Progrés de Catalunya en el Senado.

17. Propuestas de fiscalidad ambiental: avanzando hacia un mundo más justo y sostenible, presentada el 29 de enero de 2019 por un conjunto de grupos ecologistas (Amigos de la Tierra, Ecologistas en Acción, Greenpeace, Sea Bird, WWF).

7.3. Incentivos al mecenazgo

Tanto en la Ley 49/2002 como en la LIRPF se prevén incentivos fiscales para las donaciones y aportaciones realizadas por las personas físicas a entidades beneficiarias del régimen fiscal de mecenazgo, entre las que se incluyen las fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro orientadas a la protección del medio ambiente.

En el caso de donaciones efectuadas a favor de entidades beneficiarias del régimen fiscal especial de mecenazgo previsto en la Ley 49/2002, la deducción oscila entre el 35% y el 80%, en función del importe y la recurrencia de la donación. En el caso de donaciones efectuadas a favor de otras entidades sin ánimo de lucro no beneficiarias del régimen fiscal especial de mecenazgo, el porcentaje de deducción es del 10%.

Pero, más allá de este régimen general, los incentivos al mecenazgo medioambiental no disfrutaban de ningún régimen privilegiado. Por ello, se ha propuesto una deducción específica del 15% en el IRPF que incentive las donaciones dinerarias o de bienes a entidades ambientales vinculadas a la ecología y a la protección y mejora del medio ambiente, incluidas las cuotas de afiliación¹⁸. También se ha propuesto la inclusión expresa, en el ámbito de la Ley 49/2002, de los donativos o donaciones de fincas y constitución de derechos reales sobre fincas que estén incluidas en el Inventario Español de Espacios Naturales Protegidos, en la Red Natura 2000 o en áreas protegidas por instrumentos internacionales, según la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, de Patrimonio Natural y Biodiversidad, o que cuenten con alguna figura asimilable de protección a nivel autonómico.

7.4. Incentivos autonómicos

Frente a la ausencia de incentivos estatales específicamente orientados a la sostenibilidad ambiental, diversas Comunidades Autónomas, haciendo uso de sus competencias normativas, han establecido deducciones en el tramo autonómico del IRPF que podemos agrupar en cuatro categorías: (i) deducciones por donaciones con finalidad ecológica¹⁹, (ii) deducciones relacionadas con inversiones ambientales

18. Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, presentada por el Grupo Parlamentario Plural (BOCG n.º 143-1, 15 de enero de 2021).

19. Andalucía, Aragón, Canarias, Castilla y León, Cataluña y Comunidad Valenciana.

en viviendas²⁰; (iii) deducciones relacionadas con la movilidad sostenible²¹; y (iv) deducciones relacionadas con el patrimonio natural²².

Si bien ha de valorarse positivamente este aprovechamiento de sus competencias normativas para la introducción de incentivos fiscales ambientales, cabe plantearse si, dado el carácter global de los problemas medioambientales, no sería preferible que estos incentivos se incorporaran a la normativa estatal para su aplicación de forma general por la totalidad de los contribuyentes, con independencia de su lugar de residencia.

8. REFLEXIONES FINALES

Terminaremos con unas reflexiones sobre la posibilidad de enmarcar la reorientación ambiental del IRPF en una reforma fiscal verde más amplia. En este contexto, no conviene perder de vista que, para abordarse una reforma fiscal ambiental, convendría seguir determinados pasos en el siguiente orden. En primer lugar, se han de identificar los objetivos ambientales que se pretenden alcanzar, de tal forma que, partiendo de la asunción de que se ha concluido que la fiscalidad es el

20. Deducciones para la mejora de la sostenibilidad en la vivienda habitual (Islas Baleares, Comunidad Valenciana); por obras de rehabilitación energética y reforma de la vivienda habitual (Canarias), por obras en viviendas de mejora de la eficiencia energética, protección del medio ambiente y para la utilización de energías renovables (Cantabria); por inversiones ambientales en la vivienda habitual (Castilla y León); por inversión en instalaciones de climatización y/o agua caliente sanitaria que empleen energías renovables en la vivienda habitual y destinadas exclusivamente al autoconsumo (Galicia); por obras de mejora de eficiencia energética en edificios de viviendas o en viviendas unifamiliares (Galicia); por inversiones para la vivienda habitual en dispositivos domésticos de ahorro de agua y en instalaciones de recursos energéticos renovables (Murcia); por inversiones en instalaciones de autoconsumo de energía eléctrica o destinadas al aprovechamiento de determinadas fuentes de energía renovables en las viviendas (Comunidad Valenciana).

21. Deducción para el fomento de la movilidad sostenible (Castilla y León); por adquisición de vehículos eléctricos nuevos y bicicletas de pedaleo no asistido (La Rioja); por ayudas públicas concedidas para la adquisición o electrificación de bicicletas urbanas y vehículos eléctricos de movilidad personal (Comunidad Valenciana); por adquisición de vehículos eléctricos nuevos «enchufables» y de pila de combustible (Asturias).

22. Deducción por inversiones para la recuperación del patrimonio natural (Castilla y León); por la certificación de la gestión forestal sostenible (Asturias).

instrumento fiscal más eficiente para alcanzar dicho objetivo ambiental, las medidas fiscales que se adopten estén prioritariamente orientadas su consecución.

Como segundo paso, se ha de elegir la medida concreta. Dicha elección debería venir marcada por un principio de introducción progresiva y ordenada de la fiscalidad ambiental, que comenzara con una «ambientalización» de los tributos «clásicos» existentes (tanto eliminando los elementos distorsionadores que fomentan conductas degradadoras del medio ambiente como incorporando beneficios fiscales ambientales) y continuara con una introducción de nuevos impuestos ambientales inspirada en el principio de neutralidad de la «reforma fiscal verde». En esa primera fase de «ambientalización», hemos visto que el IRPF ofrece un amplísimo abanico de medidas que puede mostrar el camino para un reverdecimiento del conjunto del sistema y que además constituyen una interesante oportunidad para concienciar sobre la necesidad de adoptar comportamientos favorables a la protección del medio ambiente.

Finalmente, es imprescindible un seguimiento de las medidas introducidas, evaluar su eficacia respecto a los objetivos ambientales inicialmente identificados e introducir las medidas correctoras que, en su caso, procedan.

En definitiva, la fiscalidad, ofrece múltiples oportunidades siempre que las medidas adoptadas se encuentren correctamente definidas, integradas en el conjunto del sistema tributario y coordinadas con las políticas ambientales.