

---

# Noves línies de la fiscalitat

---

PID\_00262853

Diego Cervera Itarte  
Amèlia Díaz Álvarez  
Mar Sabadell i Bosch

---

Temps mínim de dedicació recomanat: 5 hores

---



**Diego Cervera Itarte**

Llicenciat en Ciències Econòmiques i Empresariales per la Universitat de Barcelona. Docent col·laborador de la Universitat Oberta de Catalunya.

**Amèlia Díaz Álvarez**

Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales per la Universitat de Barcelona. Professor titular de Economia Aplicada de la Universitat de Barcelona. Docent col·laboradora de la Universitat Oberta de Catalunya.

**Mar Sabadell i Bosch**

Llicenciada en Dret per la Universitat de Barcelona. Màster en Societat de la informació i el coneixement per la UOC. Professora dels Estudis d'Economia i Empresa de la Universitat Oberta de Catalunya.

Segona edició: febrer 2019

© Diego Cervera Itarte, Amèlia Díaz Álvarez, Mar Sabadell i Bosch

Tots els drets reservats

© d'aquesta edició, FUOC, 2019

Av. Tibidabo, 39-43, 08035 Barcelona

Disseny: Manel Andreu

Realització editorial: Oberta UOC Publishing, SL



*Els textos i imatges publicats en aquesta obra estan subjectes –llevat que s'indiqui el contrari– a una llicència de Reconeixement-NoComercial-SenseObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 Espanya de Creative Commons. Podeu copiar-los, distribuir-los i transmetre'ls públicament sempre que en citeu l'autor i la font (FUOC. Fundació per a la Universitat Oberta de Catalunya), no en feu un ús comercial i no en feu obra derivada. La llicència completa es pot consultar a <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.ca>*

# Índex

<b>Introducció</b> .....	5
<b>Objectius</b> .....	6
<b>1. Fiscalitat ambiental</b> .....	7
1.1. Justificació de la intervenció pública en la protecció del medi ambient .....	7
1.1.1. Justificació econòmica .....	7
1.1.2. Justificació jurídica .....	9
1.2. Solucions proposades: instruments econòmics, controls directes o reglamentacions .....	10
1.2.1. Els controls directes .....	11
1.2.2. Els instruments econòmics .....	12
<b>2. Imposició ambiental i reforma fiscal verda</b> .....	20
2.1. L'ús dels impostos amb finalitats de protecció ambiental .....	20
2.2. Quan hem de qualificar un impost d'ecològic o ambiental? .....	21
2.3. Classes d'impostos ambientals .....	23
<b>3. Evolució de la fiscalitat ambiental a la Unió Europea</b> .....	25
<b>4. La fiscalitat ambiental a Espanya</b> .....	30
4.1. Context de la fiscalitat espanyola en l'àmbit mediambiental .....	30
4.2. Competències tributàries en l'àmbit estatal, autonòmic i local .....	31
4.2.1. Àmbit de l'Administració central .....	31
4.2.2. Àmbit de les comunitats autònomes .....	34
4.2.3. Àmbit de les entitats locals .....	37
<b>5. Fiscalitat i tecnologies de la informació i la comunicació</b> .....	39
5.1. El comerç electrònic .....	40
5.1.1. Els serveis de la societat de la informació i la Directiva 2000/31, sobre comerç electrònic .....	40
5.1.2. Aproximació al concepte de <i>comerç electrònic</i> .....	42
5.1.3. El comerç electrònic i els nous problemes fiscals .....	43
5.2. L'Administració electrònica .....	56
5.2.1. L'ús de les TIC per part de l'Administració tributària .....	57
5.2.2. Signatura electrònica .....	59
5.2.3. Factura electrònica .....	59
<b>Resum</b> .....	63

**Bibliografia**..... 67

## Introducció

Si bé en la majoria de països en aquests moments queda poc marge per a crear nous impostos des d'una perspectiva d'un sistema fiscal tradicional, hi ha alguns àmbits en què en les últimes dècades han anat apareixent o s'han anat establint de mica en mica el que podríem anomenar *noves línies de la fiscalitat*. D'aquestes noves línies, aquí ens centrarem en dues la importància de les quals, encara que per motius diferents, ha crescut en els últims anys: la fiscalitat ambiental i la fiscalitat relacionada amb les tecnologies de la informació i de la comunicació.

La fiscalitat ambiental és defensada des de diverses línies d'argumentació, que van des de la possibilitat d'obrir noves vies d'ingressos impositius que permetin als diferents governs reduir la imposició en altres àmbits, com el gravamen sobre el treball, fins a la justificació com un mitjà d'aconseguir evitar o disminuir els efectes negatius que poden produir sobre el medi ambient diferents activitats de producció o de consum, i aconseguir alhora que aquells que produeixen aquests efectes n'acabin assumint els costos, de manera que s'acompleixi el principi de "Qui contamina, paga". Com podrem comprovar, les anomenades *reformes fiscals verdes* s'imposen de mica en mica en els països de la Unió Europea, si bé ho fan a ritmes diferents, com passa també amb altres impostos.

La fiscalitat relacionada amb les tecnologies de la informació i de la comunicació sorgeix més aviat com a necessitat de donar resposta a una realitat que s'ha anat imposant en diferents àmbits, amb efectes econòmics molt importants. Avui dia, les tecnologies de la informació i la comunicació es fan servir molt en un conjunt creixent d'activitats econòmiques i comporten una intensa transformació en la manera d'organitzar-nos, de treballar i de relacionar-nos. La fiscalitat no pot ser aliena, per tant, a aquestes activitats, i en aquest sentit cada vegada cobra més importància el tracte fiscal que es dona a activitats com el comerç electrònic i l'encaix d'aquestes activitats en la imposició indirecta existent, sobretot en l'impost sobre el valor afegit.

D'altra banda, és important tenir en compte el paper que tenen les noves tecnologies en el funcionament de les administracions públiques i en la relació d'aquestes administracions amb els seus administrats. Hi ha qüestions com la signatura electrònica o la factura electrònica que tenen una importància clau en qualsevol administració, i també és important controlar-les. En l'àmbit fiscal, cal assenyalar la importància que ha tingut i continua tenint la possibilitat de fer tràmits fiscals per la Xarxa en els diferents nivells d'administració (estatal, autonòmica i local).

## Objectius

L'objectiu general d'aquest mòdul és saber quines són les noves línies de fiscalitat existents avui dia i quina justificació tenen des de diferents punts de vista. Aquest objectiu general es pot desglossar en els objectius específics següents:

- 1.** Conèixer la justificació econòmica dels impostos ambientals.
- 2.** Analitzar l'evolució de la imposició ambiental en els països de la Unió Europea.
- 3.** Estudiar la situació actual de la imposició ambiental a Espanya, posant èmfasi en els tres nivells d'administració existents: estatal, autonòmica i local.
- 4.** Analitzar la relació que hi ha entre la fiscalitat i les noves tecnologies de la informació i de la comunicació.
- 5.** Conèixer els problemes fiscals derivats del comerç electrònic.
- 6.** Analitzar l'ús que fa l'Administració tributària de les tecnologies de la informació i de la comunicació.
- 7.** Entendre el funcionament de l'Administració electrònica i els canvis que implica.

## 1. Fiscalitat ambiental

### 1.1. Justificació de la intervenció pública en la protecció del medi ambient

El medi ambient es pot definir com “un sistema complex caracteritzat per un entramat d’interrelacions de factors i fenòmens físics, biòtics, socioeconòmics i culturals en interacció contínua que es manifesten amb fluxos d’energia, matèria i informació, de manera que li proporcionen homogeneïtat estructural i funcional”.

La justificació de la intervenció pública en el medi ambient es pot analitzar des de dos punts de vista: l’econòmic i el jurídic. A continuació es fa referència a tots dos enfocaments.

#### 1.1.1. Justificació econòmica

El sistema econòmic actual es basa en l’economia de mercat per a gairebé tots els països del món. El mercat vol assignar de manera eficient els recursos escassos valorant els béns i serveis i assignant un preu a les seves transaccions i intercanvis.

L’àmbit de la fiscalitat mediambiental es refereix al medi ambient físic natural que fa una sèrie de funcions que es poden veure alterades per l’acció del sistema econòmic tant en el moment de la producció com en el moment del consum. Aquestes funcions són les següents:

- 1) Subministrar recursos naturals, renovables i no renovables, al sistema econòmic.
- 2) Facilitar un conjunt de béns naturals per a millorar la qualitat de vida de la societat.
- 3) Oferir una capacitat de recepció i assimilació dels residus.
- 4) Mantenir la vida per mitjà dels seus complexos processos.

En el desenvolupament de la seva activitat, el sistema econòmic genera impactes negatius sobre el medi ambient, tant en l'explotació de recursos naturals com en la contaminació de l'àmbit natural, de manera que altera aquella funció de provisió de recursos per a l'economia.

Diem que es produeixen **fallades de mercat** quan hi ha externalitats o efectes externs i quan hi ha béns públics.

Per tant, el sistema de preus que determina el mercat no preveu aquests aspectes (contaminació, sobreexplotació, degradació, etc.), de manera que no assigna eficientment els recursos escassos.

En economia es produeix un **efecte extern** quan les accions (consum o producció) d'un agent econòmic afecten les decisions o el benestar d'un altre agent econòmic i aquest efecte no es recull en el sistema de preus de mercat. Per tant, a més de produir una pèrdua de benestar (efecte negatiu) o un guany (efecte positiu), aquest efecte no és compensat.

La fiscalitat mediambiental se centra sobretot a intentar corregir els efectes externs negatius que produeix una activitat sobre una altra. En aquest sentit es poden distingir quatre classes d'efectes externs negatius:

1) Efectes de la producció sobre la producció.

**Exemple**

Una fàbrica contamina l'aigua del riu que utilitza una altra fàbrica en el seu procés de producció.

2) Efectes de la producció sobre el consum.

**Exemple**

Una fàbrica contamina l'aigua del riu que utilitzen uns banyistes en un curs inferior del riu.

3) Efectes del consum sobre el consum.

**Exemple**

Uns vehicles, en desplaçar-se, contaminen l'aire que respiren uns ciclistes que es desplacen en la mateixa direcció.

4) Efectes del consum sobre la producció.

**Exemple**



La contaminació dels vehicles d'una ciutat impedeix que es puguin produir verdures en horts urbans.

Amb referència als **béns públics**, podem definir els béns públics purs com aquells en què el consum és simultàniament no exclusiu i no rival; és a dir, no exclusiu quan no es pot excloure ningú del consum del bé una vegada s'ha ofert, i no rival quan l'aprofitament que fa del bé un agent no exclou la possibilitat del consum d'uns altres. Els béns públics impurs són els que reuneixen només una de les dues propietats esmentades.

### **Exemple**

Un exemple de bé públic pur és l'aire que es pot veure alterat per la contaminació atmosfèrica. Un parc natural també tindria la categoria de bé públic fins que no s'arribi a un nivell de congestió en què el consum d'un agent addicional perjudiqui el consum de la resta d'agents.

En resum, les principals propostes de solució al problema de la contaminació ambiental justifiquen la intervenció del sector públic en la protecció del medi ambient basant-se en les teories econòmiques dels béns públics i de les externalitats negatives, les quals recomanen l'actuació pública davant les ineficiències del mercat.

### **1.1.2. Justificació jurídica**

Dins l'ordenament jurídic espanyol trobem diverses fonts normatives que reflecteixen la preocupació pel medi ambient.

La Constitució espanyola del 1978 recull, en l'article 45, un manament referit a la protecció del medi ambient.

#### **Art. 45 CE**

“1. Tothom té dret a disposar d'un medi ambient adequat per al desenvolupament de la persona, i el deure de conservar-lo.

2. Els poders públics vetllaran per la utilització racional de tots els recursos naturals, a fi de protegir i millorar la qualitat de la vida i defensar i restaurar el medi ambient, amb el suport de la indispensable solidaritat col·lectiva.

3. La llei fixarà sancions penals o, en el seu cas, administratives per als qui violin el que es disposa en l'apartat anterior i establirà l'obligació d'aquests de reparar el dany causat.”

En aquest sentit, el sistema tributari (quan es parla de la “indispensable solidaritat col·lectiva”) pot modificar les actuacions dels agents per aconseguir el que estableix el punt 2 de l'article 45: millorar la qualitat de vida i defensar i restaurar el medi ambient.

D'altra banda, el Codi penal dedica el capítol III del títol XVI als delictes contra els recursos naturals i el medi ambient (art. 325 a 331). Encara que fora de l'àmbit fiscal, mostra la preocupació mediambiental de l'àmbit jurídic espanyol.

Finalment, al llarg dels anys, i sobretot a partir de la dècada dels noranta, els diferents nivells de l'Administració pública (estatal, regional, municipal) estableixen una sèrie de normatives en àmbits molt diversos (també en el fiscal) amb l'objectiu de la protecció mediambiental.

## **1.2. Solucions proposades: instruments econòmics, controls directes o reglamentacions**

De tot el que hem exposat en el subapartat 1.1 se'n deriva clarament que s'han d'articular mesures que procurin conservar el medi ambient.

La política econòmica del medi ambient disposa de dos grans grups d'instruments:

- 1) Els controls directes.
- 2) Els instruments pròpiament econòmics.

A més, s'hi inclouria com a instrument la formació i la persuasió moral que preveuria la informació, l'educació i les campanyes de conscienciació pública que promouen comportaments voluntaris de la societat pel que fa al respecte i la millora del medi ambient.

En el disseny dels diferents instruments mediambientals, i en conseqüència en els tributs mediambientals, s'han de considerar una sèrie de criteris respecte a l'elaboració (Franco, 1995, pàg. 85):

1) **Eficàcia.** L'instrument proposat ha de complir els objectius proposats de protecció i millora de l'entorn. Aquesta eficàcia ha d'estar molt relacionada amb l'acceptabilitat de l'instrument, ja que una forta oposició (per exemple, un tribut molt elevat) reduiria molt les possibilitats d'èxit en la consecució dels objectius.

2) **Eficiència econòmica.** Els costos de la implantació dels instruments i de l'assoliment dels objectius plantejats han de ser mínims per al conjunt de la societat.

3) **Principi de "Qui contamina, paga".** Es pot interpretar de dues maneres: en l'accepció més comuna, implica que els qui contaminen han d'assumir el cost del control i de la prevenció en general i també la recuperació de l'entorn

degradat; en l'accepció més àmplia, als costos anteriors que ha d'assumir el contaminador, s'hi afegiria la compensació que atorgaria als agents pels danys que els ha causat la contaminació.

**4) Incentivar el desenvolupament tecnològic i l'aplicació d'aquest desenvolupament.** Implica la capacitat de l'instrument d'afavorir la recerca i l'aplicació d'avenços tecnològics que protegeixin i millorin el medi ambient.

**5) Generar ingressos per a l'Administració en termes nets.** Els tributs són els instruments que generaran ingressos pel caràcter coactiu que tenen en la recaptació monetària; aquests ingressos es minoraran en les despeses necessàries per a implantar-los i controlar-los.

### 1.2.1. Els controls directes

Entenem per *mètodes directes* els controls que actuen directament sobre l'activitat que genera el perjudici mediambiental. És a dir, que les autoritats públiques competents estableixen obligacions i limitacions que els agents destinataris han de complir per força, sense opció a triar.

Encara que han estat criticats per la falta d'eficiència econòmica, han estat i són molt utilitzats per l'eficàcia que tenen.

### Valoració

Vegem com es valoren els mètodes directes:

1) El principal avantatge de l'aplicació dels controls directes és l'**eficàcia en la consecució dels objectius fixats**. És un instrument clar que redueix la incertesa respecte al comportament del contaminador, ja que els límits estan ben fixats, i és senzill d'aplicar per a l'Administració pública.

2) L'objecció principal és la **falta d'eficiència** perquè no considera les diferents funcions de costos de control de la contaminació dels agents econòmics.

3) Es pot considerar **conforme al principi de "Qui contamina, paga"**, ja que els agents que usin l'entorn són els que es veuran afectats pel control.

4) **No incentiva el desenvolupament tecnològic** més enllà del límit fixat per l'Administració pública i no es continua reduint la degradació ambiental. A més, s'aplica sobre les noves empreses o activitats de manera total i absoluta, però són més permissius amb les fàbriques existents.

5) **No comporta ingressos per a l'Administració pública**, sinó tot al contrari, ja que genera costos de gestió, control, etc.

## Aplicacions

Hi ha moltes aplicacions relacionades amb aquest instrument. A continuació exposarem les més comunes:

1) **Estàndards de contaminació.** Determinen el nivell màxim de contaminació sobre un determinat entorn (estàndards d'immissió) i també la quantitat màxima de contaminant que pot emetre un focus contaminador (estàndards d'emissió).

2) **Classificació i autorització d'activitats i instal·lacions.** L'autorització d'activitats i instal·lacions està molt lligada als estudis d'avaluació d'impacte ambiental. Abans que l'Administració pública l'autoritzi (habitualment en el nivell municipal), s'ha d'obtenir un informe favorable d'impacte ambiental per a poder instal·lar i dur a terme l'activitat econòmica que genera contaminants o degradació de l'entorn. D'aquesta manera es poden avançar els efectes que pugui tenir aquesta activitat en l'entorn i es poden establir els mecanismes correctors necessaris per a evitar un determinat nivell de degradació.

3) **Regulació de les característiques dels *inputs*.** En aquest cas s'exclouen els *inputs* que són massa degradants en la producció o bé en el consum.

### Exemple

En aquest cas es pot imposar l'eliminació de determinats elements en els combustibles (el plom en la gasolina) o prohibir utilitzar productes determinats (gasoil C de calefacció).

4) **Imposició de nivells tecnològics.** Essent econòmicament assumibles són els més respectuosos amb l'entorn. En aquest sentit és molt important el suport públic a la recerca (R+D) i a la difusió de la informació per a fer-ne un més bon aprofitament.

### 1.2.2. Els instruments econòmics

Els instruments econòmics utilitzats en les polítiques mediambientals són els següents: tributs ecològics, ajudes financeres, dipòsits reemborsables i permisos negociables. Els analitzarem a continuació.

### Tributs ecològics

Els **tributs ecològics** es poden definir com les prestacions pecuniàries que exigeix de manera coactiva l'Administració pública als ciutadans obligats a pagar-los (subjectes passius) i que tenen l'objectiu de protegir i millorar el medi ambient.

#### Complement indispensable

Els estàndards impliquen un complement indispensable dels tributs i altres instruments, en el sentit que fixen els objectius mediambientals que es volen aconseguir amb la resta d'instruments.

L'aplicació dels tributs ecològics implica atribuir un preu a la utilització dels béns ambientals (mitjançant l'explotació i ús dels recursos naturals, i també de la capacitat d'absorció de la contaminació del medi ambient), que han de pagar els usuaris incorporant-los a la funció de costos.

D'aquesta manera es busca un doble objectiu:

- Incentivar canvis en els comportaments dels usuaris que milloraran l'entorn i reduiran el pagament de l'impost.
- Obtenir recursos que s'utilitzaran en la protecció i millora del medi ambient.

Els tributs no persegueixen l'objectiu de contaminació zero, sinó de contaminació òptima. Però com que no es poden valorar crematísticament els danys ambientals produïts per l'activitat econòmica gravada, habitualment se sol complementar la utilització de tributs ecològics amb estàndards de contaminació que defineixen els objectius d'"ús" del medi ambient que decideixi la societat.

Aquesta opció s'implementa de la manera següent:

1) Se selecciona un conjunt d'estàndards de nivells de contaminació que es corresponen amb una qualitat de vida raonable.

### **Exemple**

Per exemple, el contingut de plom a l'aigua i de diòxid de sofre a l'atmosfera.

2) S'estableix un conjunt de tributs que constitueixen els preus assignats a l'ús dels recursos ambientals, per aconseguir amb aquest sistema de preus l'objectiu establert per l'estàndard de contaminació.

3) Es fa una valoració dels resultats en la consecució de l'estàndard i s'ajusta el tribut, augmentant els tipus impositius per aconseguir una reducció de la degradació del medi ambient si és superior a l'estàndard establert o al revés.

Aquest procés iteratiu pot presentar dificultats en l'aplicació pràctica per les reticències dels agents a modificar els tipus impositius, encara que no per això deixa de ser utilitzat pels països que han incorporat els tributs ecològics al seu sistema impositiu.

Per tant, la imposició ambiental mira de compensar els efectes produïts per l'existència d'externalitats negatives mitjançant la introducció d'un impost. D'aquesta manera es vol aconseguir l'òptim social de producció o activitat, concretament:

- 1) Els agents econòmics internalitzen els costos externs o externalitats que generen amb la seva activitat.
- 2) S'assignen més bé els recursos ambientals, i se'n redueix així la degradació.
- 3) S'obtenen recursos per a compensar els perjudicats o restaurar el deteriorament de l'entorn.

Aquesta figura impositiva s'anomena *impost pigouvià*, ja que té la base teòrica en el concepte que va plantejar Pigou el 1920 en el seu treball *Economics of Welfare*.

### Valoració

Vegem com es valoren els tributs ecològics:

- 1) Cal assenyalar d'entrada que l'eficàcia en la consecució dels objectius per als quals s'han establert presenta un alt grau d'incertesa. Aquesta eficàcia depèn de l'encert a l'hora d'establir els estàndards, de la resposta dels contaminadors, de l'acceptació social de l'impost, de l'acceptació en les modificacions de l'impost, etc.
- 2) *A priori*, aquest instrument és **conforme al principi de "Qui contamina, paga"**, ja que l'agent contaminador paga la societat pels costos ambientals que origina la seva activitat econòmica, encara que la proporció del tribut que es repartiran l'empresa contaminadora i el consumidor depèn de l'elasticitat preu de la demanda, ja que poc o molt el tribut es trasllada als preus de venda. Si la demanda és poc elàstica, els consumidors són els qui assumiran el tribut; en canvi, si la demanda és elàstica, l'empresa és qui n'assumirà una major part.
- 3) L'agent contaminador, com que assumeix uns costos que no havia considerat prèviament, tindrà incentius a minimitzar-los per a reduir la càrrega fiscal. Per tant, **intentarà adoptar innovacions tecnològiques i instal·lar equips d'anticontaminació** per reduir aquesta contaminació i el pagament de l'impost.
- 4) Comporta un **ingrés per a l'Administració pública**, però s'ha de considerar en termes nets ja que la implantació d'un tribut ecològic implica una sèrie de costos de control i de gestió administrativa. Els sistemes de control utilitzats han de controlar i obtenir la informació necessària. D'altra banda, el sistema més adequat per a reduir el cost del control són les declaracions periòdiques voluntàries susceptibles de ser revisades per l'Administració.

Com qualsevol tribut, no és un instrument que sigui acceptat de manera positiva pel grup a què s'aplica, ja que es perceben com a confiscadors.

La diferenciació espacial i temporal en l'aplicació del tribut és una qüestió complexa, ja que un mateix tribut pot generar resultats molt diferents en la reducció de la degradació ambiental, depenent de l'estat de l'espai receptor de la contaminació i del moment en què es produeix aquesta contaminació.

Una de les principals crítiques dels detractors d'aquest instrument econòmic és que ocasionarà inflació. De fet, l'establiment de tributs ecològics sí que pot provocar un augment puntual dels preus (segons l'elasticitat preu de la demanda), però és difícil que es generi un creixement de preus sostingut al llarg del temps. D'altra banda, la proporció dels tributs en el cost total de l'empresa no és tan significativa per a provocar un augment substancial d'aquests preus.

### Aplicacions

A continuació exposarem de manera teòrica diferents aplicacions dels tributs ecològics (Franco, 1995, pàg. 101). A partir d'aquesta classificació, el sistema tributari de cada estat concretarà l'àmbit d'actuació i les característiques de cada figura:

1) **Gravamen, cànon o taxa per unitat d'abocament o emissió.** És un tribut que fixa l'Administració amb la intenció que el contaminador pagui una suma proporcional a la quantitat i qualitat del contaminant o contaminants abocats o emesos. S'aplica sobretot en la protecció d'aigües i també en residus i sorolls.

Aquest tipus de tribut presenta uns inconvenients específics, a més dels exposats més amunt. Aquests inconvenients són els següents:

a) Dificultat a l'hora d'aplicar gravàmens específics per a cada tipus de contaminant, la qual cosa implica una dificultat afegida en la gestió de l'impost.

b) És complex que la fixació del tipus impositiu s'ajusti als costos externs i que sigui un incentiu per a la reducció de les emissions, ja que d'una banda ha de ser suficient per a salvar l'externalitat, però de l'altra un tipus excessiu podria provocar un cost total superior a l'aplicació del tribut.

c) Els costos dels controls que són imprescindibles per a aplicar correctament l'impost.

2) **Taxes per serveis prestats.** Són pagaments que es fan segons el cost del tractament públic o col·lectiu dels abocaments, les emissions o els residus. S'apliquen sobretot en matèria de residus sòlids, urbans, industrials i de sanejament d'aigües. Presenten una elevada acceptabilitat, encara que l'efecte incentivador per a reduir la generació de residus és limitat.

### Confiscar

*Confiscar* significa penar amb privació de béns, que són assumits pel fisc.

**3) Gravàmens sobre el producte.** Són els tributs aplicats al preu dels productes que poden resultar contaminants en la fase de fabricació o en la d'utilització, o bé que han donat lloc a l'organització d'un servei d'eliminació. S'apliquen en piles de mercuri i de cadmi, combustibles, bosses de plàstic, etc.

Aquests tributs intenten desplaçar la demanda d'aquests productes més contaminants cap a uns altres que no ho són tant, sigui en la utilització de les matèries primeres o en la fabricació. L'èxit de l'aplicació depèn de l'elasticitat preu de la demanda i també de l'existència de productes substitutius no tant contaminants.

**4) Taxes per permisos o llicències (o taxes administratives).** Inclouen els pagaments per drets de permisos, autoritzacions, o per drets relacionats amb el control de la contaminació que s'abonaran a l'Administració. S'apliquen a la importació de pesticides o altres productes químics.

La finalitat que tenen, a més de recaptar, és facilitar el control de les activitats o dels productes que degraden l'entorn.

**5) Diferenciació impositiva.** Son gravàmens, bonificacions o exempcions sobre les activitats o sobre els productes per a incidir en la producció o el consum de béns i serveis amb repercussió en l'entorn. S'apliquen als carburants, als vehicles, etc.

### **Ajudes financeres**

Les ajudes financeres tenen per objecte incentivar els agents econòmics a modificar els seus comportaments per reduir la degradació ambiental finançant les mesures necessàries per a la consecució d'aquest objectiu. Es poden establir tres tipus d'ajudes:

**1) Subvencions.** Són quantitats atorgades per l'Administració als agents privats per a reduir les emissions contaminants. Poden adoptar diferents formes: per reducció d'unitat d'abocament, per a R+D, per a aplicació d'equips anti-contaminants (depuradores, filtres, etc.), per a canvis d'ubicació, etc.

**2) Avantatges fiscals.** Es procura afavorir els agents econòmics amb exempcions fiscals (fets imposables no gravats) i desgravacions (deduccions en la base imposable i en la quota), i també permetent amortitzacions accelerades de les inversions mediambientals que s'hagin fet.

**3) Crèdits tous.** S'apliquen a crèdits amb un tipus d'interès més petit que el de mercat o terminis d'amortització més llargs. Si aquests crèdits els comercialitzessin les entitats financeres privades, l'Administració assumiria el diferencial respecte a les condicions de mercat.



## Valoració

Vegem com es valoren les ajudes financeres:

- 1) És un instrument molt qüestionat ja que **no està d'acord amb el principi de "Qui contamina, paga"**.
- 2) A més, **comporta una despesa de recursos públics en lloc dels ingressos** que sí que generen els impostos.
- 3) D'altra banda, **pot afavorir el desenvolupament tecnològic** més respectuós amb el medi ambient perquè ajuda a finançar projectes en aquest àmbit. També és un instrument ben acceptat pels agents econòmics contaminadors i fàcil d'aplicar per a l'Administració pública.

Per tant, és molt important establir en quins casos es faran servir aquests instruments per a evitar ineficiències (finançant i mantenint activitats contaminadores que no milloraran els nivells d'emissions que tenen) i que l'aplicació acabi perjudicant més l'entorn.

## Aplicacions

Habitualment, les ajudes financeres s'apliquen de dues maneres diferents:

- 1) **Subvenció per unitat reduïda d'abocaments o emissions** a partir d'un estàndard de contaminació. Les emissions per sota de l'estàndard rebran aquesta subvenció.
- 2) **Ajudes per a instal·lar equips anticontaminants**. Tan sols consisteix a atorgar finançament per a adquirir i instal·lar aquests equips. Aquest tipus d'ajudes són combinables amb l'aplicació d'impostos, i d'aquesta manera es millora l'incentiu per a fer aquestes inversions perquè provoca una tributació més baixa quan s'han implementat en el procés de producció, ja que redueixen la contaminació per unitat de producte.

## Dipòsits reemborsables

Consisteixen en el fet que l'agent que contamina (productor o consumidor) lliura una quantitat monetària que constitueix el dipòsit, i si compleix determinats comportaments conformes a la protecció del medi ambient, li és retornada aquesta quantitat. Si no fa les accions esperades, perd l'import dipositat abans de començar l'activitat.

## Valoració

Vegem com es valoren els dipòsits reemborsables:

1) L'**eficàcia** d'aquest instrument està molt lligada a l'import del dipòsit i al cost per a l'usuari de desfer-se del residu d'una altra manera. Per tant, l'import ha de ser significatiu perquè incentivi el comportament adequat amb l'entorn.

2) Es considera **compatible amb el principi de "Qui contamina, paga"**, ja que si no s'actua de manera adequada l'agent econòmic perd el dipòsit lliurat abans de començar l'activitat. En aquest sentit solen tenir bona acceptació, ja que es poden plantejar com una "recompensa" al bon comportament.

Aquest instrument se sol aplicar en la gestió dels envasos de begudes (ús més estès) i en les carrosseries de vehicles.

També s'aplica en activitats que requereixen unes actuacions per a complir la normativa. Són els dipòsits de bon fi que es poden fer servir en les explotacions mineres a cel obert, en què si es compleix la normativa a l'empresa li és reemborsat l'import que havia dipositat abans.

### **Permisos negociables**

Són quotes mediambientals o autoritzacions assignades sobre els nivells de contaminació o d'ús de l'entorn que fixa l'Administració pública i que poden ser negociades i intercanviades pels titulars en un mercat a aquest efecte.

L'Administració pot emetre nous títols si considera que es pot augmentar la contaminació o es poden adquirir títols en el mercat de manera que reduirà els drets de contaminació i la contaminació en si mateixa (operacions de mercat obert).

### **Valoració**

Vegem com es valoren els permisos negociables:

1) És un instrument **eficaç**, ja que presenta de manera clara l'objectiu mediambiental segons el nombre de títols emesos.

2) Resulta, a més, **eficient** en termes econòmics, ja que les empreses més contaminadores adquiriran més títols (necessitaran més títols per a poder contaminar) i les que no ho són tant i no els hauran fet servir els podran vendre.

L'element més important és fixar l'estàndard ambiental sobre el qual es determinaran els nivells de contaminació i que serà el que definirà el nombre de drets de contaminació, ja que un excés de drets pot provocar una contaminació excessiva i un nombre de drets reduït pot provocar un cost excessiu per als agents econòmics.

D'altra banda, cada sistema de permisos tan sols es pot aplicar a un sol contaminant, de manera que es podria introduir en aquells més significatius respecte al volum de contaminació global.

## Aplicacions

Algunes aplicacions d'aquest instrument són les següents:

1) **Bombolles.** Consisteixen en l'emplaçament d'una bombolla figurada sobre una àrea geogràfica determinada, tractant-la com una única font contaminadora subjecta a l'estàndard de contaminació (límit global establert que s'ha de respectar), encara que dins la bombolla hi hagi diverses fonts contaminadores, que són les que hauran de negociar entre si per arribar a l'objectiu indicat.

2) **Sistema d'emissions netes (*netting*).** És similar a les bombolles però s'aplica sobre focus contaminadors existents que s'han de modificar, de manera que es permet que no satisfacin les normes més estrictes, sempre que les emissions netes totals de la planta en què es trobin no superin el nivell anterior a la modificació. Per tant, s'han de reduir les emissions en altres focus en més magnitud a l'increment d'emissions dels focus reformats.

3) **Sistemes de compensació.** Consisteixen a autoritzar noves fonts d'emissió (tant si són fonts existents com de nova creació) en àrees on no es compleixen els estàndards de qualitat ambiental, sempre que la pol·lució que ocasionin sigui compensada en gran manera amb reduccions en les emissions dels focus contaminadors que ja hi havia.

4) **Dipòsits d'emissió.** Funcionen de manera que es permet a un contaminador, si redueix les emissions per sota dels nivells fixats per l'Administració, dipositar aquestes reduccions, o una part, en una cambra de compensació. Els dipòsits actuen com a crèdits que pot fer servir el titular en un futur o els pot transferir a altres agents. Si considerem com a dipositable una fracció de la reducció d'emissions, s'aconsegueix una millora de la qualitat ambiental.

## 2. Imposició ambiental i reforma fiscal verda

El 19 de febrer de 2012, el diari *La Vanguardia* publicava una notícia amb el titular “Una economia lenta per posar el planeta en forma”, i plantejava que hi ha molts economistes que qüestionen la lògica d’un creixement infinit i il·limitat, un principi al voltant del qual gira obsessivament l’anhel de la recuperació econòmica, i ho contraposen als límits que imposen els sistemes naturals.

Les notícies com aquesta marquen contínuament la nostra premsa diària i posen de manifest la importància transcendent que té en el panorama polític actual el tema de l’economia ambiental.

En l’apartat anterior ja hem fet referència a les possibilitats que hi ha de fer servir instruments econòmics en matèria ambiental, i a les diferències entre cadascuna de les modalitats.

En aquest apartat ens centrarem específicament en la imposició ambiental i en la manera com gràcies a aquesta imposició s’han posat en marxa iniciatives en diferents països que han fet que ja es pugui parlar de *reforma fiscal verda* (*ecological tax reform*).

### 2.1. L’ús dels impostos amb finalitats de protecció ambiental

El model de canvi fiscal que rep el nom de *reforma fiscal verda* té com a punt de partida la cerca de sistemes fiscals més eficients i senzills, reflectida en solucions tècniques ben conegudes: impostos menys alts i més amplis, reducció de tractaments preferencials i de tipus marginals, canvi en el pes relatiu dels diferents impostos a favor de la imposició indirecta.

La principal novetat de la reforma fiscal verda és la idea d’associar regulació ambiental i canvi fiscal en una proposta que converteix la imposició ambiental en un factor clau de les transformacions tributàries. Així, es proposa que els impostos ambientals es facin servir per a compensar les retallades fetes en la imposició directa, sobretot en la imposició sobre la renda, i assegurar així la recaptació i que tingui efectes distributius.

Per a valorar si els impostos ambientals es poden fer servir a aquest efecte i complir així els objectius esperats, cal fer referència al que s’ha anomenat *doble dividend*.

La idea del **doblet dividend** o **benefici doble** que genera un impost ambiental pigouvià és que, a més del benefici derivat de la correcció ambiental, es genera un altre benefici (el benefici fiscal, o fins i tot laboral o d'altres), perquè s'aprofita aquest ingrés extra de l'Estat per a disminuir, en la quantitat recaptada, els impostos sobre les rendes del treball o altres impostos distorsionadors de l'economia.

Es tracta, doncs, de la substitució (o reciclatge) entre impostos, de manera que amb la introducció d'impostos ambientals l'Estat acabi recaptant el mateix.

Aquesta idea es correspon amb l'anomenat *dividend fort*, que es produeix quan els beneficis fiscals (els no ambientals o segon dividend) que genera en benestar per a la població en general la substitució d'altres impostos per l'ambiental són més grans que amb la situació original, abans d'introduir els impostos ambientals.

El **doblet dividend feble** es produeix quan els beneficis fiscals (els no ambientals) que genera en benestar per a la població la substitució d'uns impostos per uns altres són més grans que el benestar que obtindrien els individus si la recaptació de l'impost ambiental es retornés equitativament a la societat en forma de diners (el mateix import per a tothom) en comptes de fer-los servir per a rebaixar altres impostos.

Com es pot veure, la noció de *dividend fort i feble* és més fiscal que no pas ambiental, ja que la distinció depèn del que passa amb aquest benefici i no pas amb el benefici ambiental.

En tot cas, qualsevol de les dues possibilitats pot ajudar els governs a decidir-se a adoptar reformes fiscals verdes, amb la introducció d'impostos ambientals.

## 2.2. Quan hem de qualificar un impost d'ecològic o ambiental?

Hem de qualificar un impost d'ecològic o ambiental quan genera un incentiu que modifica el comportament dels contribuents i repercuteix en l'objectiu mediambiental establert.

En el marc estadístic harmonitzat desenvolupat el 1997 conjuntament per l'Eurostat, la Comissió Europea, l'Organització de Cooperació i Desenvolupament Econòmic (OCDE) i l'Agència Internacional de l'Energia (IEA), es defineixen els impostos ambientals de la manera següent:

Els impostos ambientals són els impostos la base imposable dels quals consisteix en una unitat física (o una de similar) d'un material que té un impacte negatiu, comprovat i específic, sobre el medi ambient.

Per a introduir un tribut ecològic o ambiental en un sistema fiscal preexistent s'han de tenir en compte una sèrie de premisses, de tal manera que la figura tributària que s'introdueixi respongui a vertaderes necessitats ambientals i no pas a criteris exclusivament recaptatoris (Magadán, 2009):

1) Definir concretament, com a escenari de referència, la classe de problema ambiental que es vol afrontar amb l'instrument fiscal i determinar l'àmbit geogràfic de la localització.

2) Analitzar el cicle de vida de l'agent contaminant, és a dir, com es produeix, s'usa i s'elimina, amb l'objectiu de determinar adequadament el moment més bo, dins el procés de producció o consum, per a introduir el tribut. Així es definiria de manera correcta l'**objecte imposable** del tribut ecològic, que recauria sobre els actes, les situacions, els fets o les activitats que es connectin amb la degradació del medi natural.

En aquest punt també s'hauria de triar el **fet imposable**, optant entre les emissions o el producte, i tenint en compte el cost administratiu, l'eficiència econòmica i la relació amb el problema ambiental, per a cadascuna de les opcions.

3) Dissenyar el subjecte passiu, la **base imposable** i el **tipus de gravamen**. Quant al subjecte passiu, s'hauria de procurar que fos el nombre més baix possible i s'hauria de determinar la possible incidència de l'impost d'acord amb el principi de "Qui contamina, paga".

#### **Incidència de l'impost**

Per *incidència dels impostos* s'hi entén el sector o agent econòmic que en última instància ha de suportar la càrrega de l'impost.

La base imposable s'establiria en relació amb l'activitat econòmica contaminant, la fabricació o importació de productes degradants de l'entorn natural o la prestació de serveis per part de l'Administració pública, i, en la mesura que es pugui, determinada per un règim d'estimació directa.

Els tipus de gravamen han de conduir a internalitzar els costos externs ambientals i han de ser prou elevats per a incentivar el canvi de comportament del productor o del consumidor.

#### **Objecte imposable**

L'objecte imposable és la capacitat econòmica sotmesa a gravamen.

#### **Fet imposable**

El fet imposable és la circumstància que origina l'obligació tributària segons la llei.

#### **Subjecte passiu**

El subjecte passiu és la persona física o jurídica obligada a complir les obligacions tributàries.

#### **Base imposable**

La base imposable és la quantificació econòmica del fet imposable.

#### **Règim d'estimació directa**

El règim d'estimació directa s'estableix a partir de dades reals consignades en documents o en la comptabilitat del subjecte passiu.

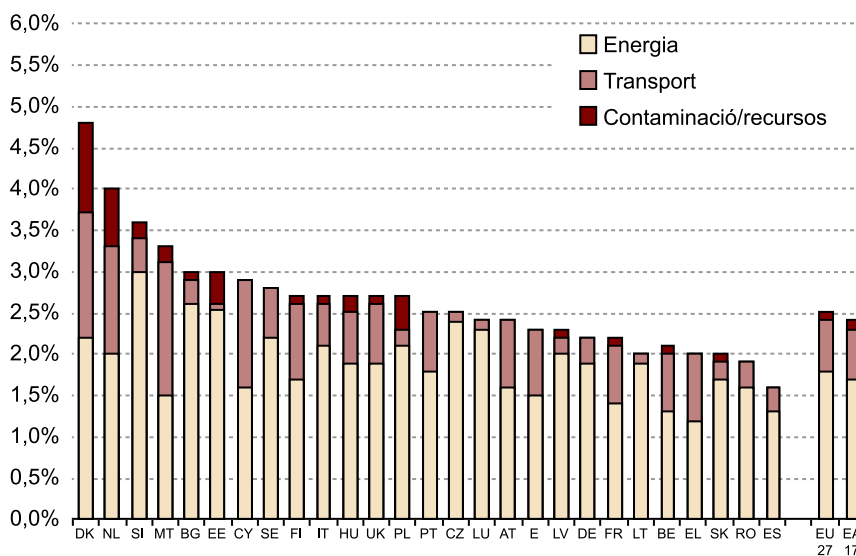
### 2.3. Classes d'impostos ambientals

D'acord amb l'Eurostat (2011), els impostos ambientals es poden dividir en tres categories àmplies:

- 1) **Impostos sobre l'energia.** Són, sens dubte, els que tenen més importància, i representen entorn del 75% dels ingressos impositius ambientals.
- 2) **Impostos sobre el transport.** Comporten cap a un 20% de tots els ingressos impositius ambientals.
- 3) **Impostos sobre la contaminació i sobre els recursos.** Impliquen un 5% aproximadament de tots els ingressos impositius ambientals.

El gràfic següent mostra la ràtio dels impostos ambientals sobre el PIB dels estats membres per tipus d'impost.

**Ingressos fiscals mediambientals  
dels estats membres i tipus d'impost,  
2009, en % del PIB**



Nota: mitjanes ponderades

Font: Serveis de la Comissió

Font: *Taxation trends in the European Union 2011*

Com es pot comprovar, la importància relativa de cada tipus varia d'un país a un altre, però una àmplia majoria d'estats membres se situa entre el 2% i el 3% del PIB.

Només hi ha tres estats membres que mostren nivells inferiors al 2% del PIB, mentre que hi ha tres països en què els ingressos impositius ambientals se situen en el 3,5% del PIB o el superen.

#### Tipus de gravamen

El tipus de gravamen és el percentatge que s'aplica a la base liquidable per a obtenir la quota íntegra.

El 2009, només Dinamarca, amb un 4,8%, presenta un elevat nivell d'impostos "verds", seguit dels Països Baixos, amb un 4%.

En canvi, els nivells més baixos d'ingressos impositius en relació amb el PIB són a Espanya, Eslovàquia i Romania, tots per sota del 2% del PIB.

El predomini dels impostos sobre energia és comú en la majoria d'estats membres; no obstant això, en alguns països la contribució dels impostos sobre el transport és important: per exemple, a Irlanda, Xipre i Malta representen entre el 38% i el 48% dels impostos ambientals.



### 3. Evolució de la fiscalitat ambiental a la Unió Europea

La introducció de reformes impositives ambientals va guanyar adeptes a la Unió Europea (UE) durant la dècada dels noranta del segle passat. La idea bàsica era, com ja hem comentat més amunt, traslladar la càrrega fiscal des del factor de producció treball cap a l'ús de recursos naturals i de béns i activitats que perjudiquin el medi ambient.

Amb la publicació de l'estudi de Jacques Delors el 1993 sobre creixement, competitivitat i ocupació, la idea d'una reforma fiscal d'aquest tipus va resultar cada vegada més atractiva, i oferia una possibilitat de promoure simultàniament el creixement, l'ocupació i una qualitat ambiental més gran. Des de llavors hi ha hagut diversos intents fallits d'introduir un impost sobre les emissions de carboni, que reproduïm a continuació.

Projectes	Continguts essencials
1992: primer projecte presentat	Introduïa un impost comunitari híbrid sobre l'energia i el carbó a parts iguals. (El va rebutjar frontalment el Regne Unit.)
1994: segon intent	Definia objectius comuns i dóna als estats membres l'opció d'adoptar mesures junts o per separat, sense condicionar-los a esforços equivalents per part dels altres països de l'OCDE. (També va ser rebutjat.)
1997: tercer intent	Es limitava a proposar només una coordinació flexible de les fiscalitats sobre l'energia a partir de la directiva sobre els olis minerals del 1992 i no una harmonització. (També va ser rebutjat.)
2003: Directiva 2003/96/CE sobre la fiscalitat de l'energia	Si bé ampliava el camp de productes afectats (al gas natural, carbó i electricitat), només proposava tipus mínims diferenciats d'imposició en lloc de la imposició integrada.

Tanmateix, des del 2003 fins ara, les coses han canviat de manera significativa. Després dels repetits intents comunitaris fracassats, l'estratègia europea va ser la següent:

Projectes o normes	Continguts essencials
2005: creació del sistema europeu de drets d'emissió (SECE)	Cobreix únicament el 40% de les emissions i deixa fora els denominats <i>sectors difusos</i> , alguns tan importants com el residencial, el comercial, el transport o l'agricultura.
2008: 20-20-20 by 2020: Europe's Climate Change Opportunity COM (2008) 30 final	Assumeix l'objectiu de reduir un 20% les emissions de gasos d'efecte d'hivernacle el 2020 respecte dels nivells del 1990.

Projectes o normes	Continguts essencials
2011: Proposta de directiva del Consell que modifica la Directiva 2003/96/CE	Per raons d'eficiència proposa introduir un impost sobre emissions de CO <sub>2</sub> que complementi el SECE. Per raons recaptatòries manté i tracta d'homogeneïtzar el gravamen sobre consums de carburants d'automoció i combustibles de calefacció.

Entre els estats membres, les idees de reformes impositives verdes han tingut èxits diversos:

- Entre altres països, Dinamarca, Finlàndia, Alemanya, els Països Baixos, Suècia i el Regne Unit han introduït elements de reformes impositives verdes en l'última dècada. Han incrementat els impostos ambientals existents, o n'han introduït de nous, i han fet servir els ingressos impositius addicionals per a finançar retallades en els impostos sobre el treball o en els impostos sobre la renda personal, amb la intenció d'impulsar l'ocupació.
- Hi ha hagut altres estats membres que han seguit el seu exemple. Eslovènia aplica un impost sobre CO<sub>2</sub> en tots els productes energètics des del 1997. A Estònia es va fer servir un increment en els impostos sobre el consum per a finançar retallades substancials en els impostos sobre la renda personal fins al 2008. La República Txeca va introduir una reforma fiscal ambiental el 2008, destinada a incrementar els tipus impositius de la majoria de productes energètics per al període 2008-2012, i va fer servir la recaptació per a donar suport a la política estatal d'ocupació.

A continuació podem veure un breu resum de l'evolució de les reformes verdes en diferents països de la UE:

	Països	Característiques
Primera generació	Països escandinaus (Suècia, Noruega, Holanda) (1991-1992) Estònia (2006-2013)	Ús d'impostos energeticoambientals potents, preferiblement sobre les emissions de gasos d'efecte d'hivernacle, la recaptació dels quals s'utilitzava per a reduir la tributació sobre la renda personal.
	França (2009)	Projecte legislatiu que consistia bàsicament en la introducció d'un nou impost sobre les emissions de CO <sub>2</sub> , aplicat sobre totes les fonts difuses (transport, calefacció, agricultura, pesca, etc.). (No va prosperar.)
Segona generació	Finlàndia (finals dels 90)	Èmfasi en la pujada d'imposició energètica convencional que s'utilitzava per a reduir les cotitzacions socials.
	Alemanya (1999)	Va introduir una important reforma fiscal verda centrada en l'extensió i l'augment de la imposició energètica sobre els consumidors finals, la recaptació de la qual es reciclava íntegrament en la reducció de les cotitzacions socials.
	República Txeca (2008)	La seva reforma fiscal verda també va combinar una extensió i un augment de la tributació energètica amb la reducció de les cotitzacions socials d'ocupadors i empleats.

	Països	Característiques
	Regne Unit (1996-2006)	També va aplicar un esquema de reforma fiscal verda equiparable als anteriors, encara que en diverses etapes i amb algunes peculiaritats: 1) És l'únic país d'aquest grup que no va incloure les cotitzacions socials dels empleats en les propostes de reciclatge, solament les dels ocupadors. 2) És l'únic que va aplicar una imposició ambiental sobre el sector empresarial i no sobre les famílies. 3) Les reformes posteriors van evolucionar de manera diferent: es van incrementar els tipus i aquests increments no es van incorporar a noves propostes de reciclatge, sinó que es van integrar al procés pressupostari.
Tercera generació	Itàlia (2001)	Va introduir una reforma fiscal verda limitada, que dedicava un terç de la recaptació de la tributació més gran dels productes derivats del petroli a mesures distributives compensatòries i de promoció de l'eficiència energètica.
	Suècia (2002)	Va optar per una opció mixta en una segona etapa de reforma fiscal verda: la posada en pràctica de l'anomenat <i>programa de canvi fiscal verd</i> , amb una previsió recaptatòria de 3.200 milions d'euros destinats a consolidació fiscal.
	Irlanda (2010)	Va introduir un impost sobre les emissions de CO <sub>2</sub> , també sense reciclatge d'ingressos.

Malgrat tot aquest interès, els ingressos per impostos ambientals no han crescut en els últims anys en la mitjana de països de la UE. El 2009, els ingressos per impostos ambientals a l'Europa dels 27 (en una mitjana ponderada sobre el PIB) van ascendir a un 2,4% del PIB i a un 6,3% de tots els ingressos impositius.

#### Enllaç d'interès

Per a obtenir dades actualitzades sobre aquest tema podeu consultar el lloc web de la Comissió Europea.

Ingressos fiscals mediambientals a la Unió (1995-2009), en % del PIB

	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	Dif. (%) 95-09	Dif. (%) 00-09
BE	2,2	2,5	2,5	2,4	2,5	2,3	2,3	2,2	2,3	2,4	2,3	2,2	2,1	2,0	2,0	-0,2	-0,2
BG	1,8	1,1	1,3	2,3	2,4	2,7	2,5	2,3	2,9	3,2	3,0	2,9	3,4	3,4	3,0	1,2	0,4
CZ	2,9	2,7	2,5	2,4	2,6	2,6	2,6	2,5	2,6	2,6	2,7	2,6	2,5	2,5	2,5	-0,4	-0,1
DK	4,5	4,8	4,9	5,3	5,4	5,3	5,2	5,4	5,2	5,6	6,0	6,2	5,9	5,7	4,8	0,2	-0,5
DE	2,3	2,2	2,2	2,1	2,3	2,4	2,5	2,5	2,7	2,5	2,5	2,4	2,2	2,2	2,3	-0,1	-0,1
EE	0,9	1,4	1,6	1,9	1,7	1,7	2,1	2,0	1,9	2,1	2,3	2,2	2,2	2,4	3,0	2,0	1,3
IE	3,1	3,1	3,0	3,0	3,0	2,9	2,4	2,4	2,3	2,5	2,5	2,5	2,5	2,5	2,4	-0,7	-0,5
EL	3,1	3,1	3,1	2,9	2,7	2,3	2,5	2,3	2,2	2,2	2,1	2,0	2,1	1,9	2,0	-1,1	-0,4
ES	2,2	2,2	2,1	2,3	2,3	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,9	1,9	1,8	1,6	1,6	-0,6	-0,6
FR	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,5	2,2	2,3	2,3	2,3	2,2	2,2	2,1	2,1	2,1	-0,7	-0,4
IT	3,5	3,4	3,4	3,3	3,4	3,1	3,0	2,8	2,9	2,8	2,7	2,7	2,6	2,4	2,6	-0,9	-0,5
CY	2,9	2,8	2,5	2,5	2,5	2,7	3,0	2,9	3,7	4,0	3,5	3,3	3,4	3,1	2,9	0,0	0,2
LV	1,2	1,7	2,2	3,0	2,4	2,4	2,2	2,3	2,5	2,6	2,6	2,4	2,1	2,0	2,3	1,1	-0,1
LT	1,9	1,9	2,1	2,5	2,9	2,4	2,5	2,8	2,8	2,7	2,3	1,8	1,8	1,7	2,0	0,2	-0,4

	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	Dif. (%) 95-09	Dif. (%) 00-09
LU	3,0	2,9	3,0	2,9	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	3,1	2,9	2,6	2,5	2,5	2,4	-0,5	-0,3
HU	2,9	2,8	2,8	3,3	3,3	3,0	2,8	2,8	2,6	2,7	2,7	2,8	2,8	2,7	2,6	-0,3	-0,4
MT	3,2	3,1	3,5	3,9	4,1	3,7	3,7	3,4	3,4	3,1	3,3	3,3	3,7	3,5	3,3	0,2	-0,3
NL	3,6	3,8	3,8	3,8	3,9	3,9	3,8	3,7	3,7	3,9	3,9	4,0	3,8	3,9	4,0	0,3	0,1
AT	2,1	2,2	2,4	2,3	2,3	2,4	2,6	2,7	2,7	2,7	2,6	2,5	2,4	2,4	2,4	0,3	0,0
PL	1,8	1,9	1,8	1,8	2,1	2,1	2,1	2,4	2,5	2,6	2,7	2,8	2,7	2,6	2,6	0,7	0,5
PT	3,4	3,4	3,2	3,4	3,3	2,6	2,9	3,0	3,0	3,0	3,0	2,9	2,8	2,6	2,5	-0,9	-0,1
RO	1,8	1,8	2,8	3,1	3,9	3,4	2,4	2,1	2,4	2,4	2,0	1,9	2,1	1,8	1,9	0,1	-1,5
SI	4,2	4,4	4,5	5,1	4,2	2,9	3,3	3,3	3,3	3,3	3,2	3,0	3,0	3,0	3,6	-0,7	0,6
SK	2,3	2,1	2,0	1,9	2,0	2,2	2,0	2,2	2,4	2,5	2,4	2,3	2,1	2,0	1,9	-0,4	-0,3
FI	2,9	3,1	3,3	3,3	3,4	3,1	3,0	3,1	3,2	3,2	3,1	3,0	2,7	2,7	2,7	-0,3	-0,5
SE	2,8	3,1	2,9	3,0	2,8	2,8	2,8	2,8	2,9	2,8	2,8	2,7	2,6	2,7	2,8	0,1	0,1
UK	2,9	2,9	2,9	2,1	3,1	3,0	2,8	2,7	2,7	2,6	2,5	2,4	2,5	2,5	2,6	-0,3	-0,4
NO	4,4	4,5	4,3	4,1	3,9	3,4	3,4	3,4	3,3	3,3	3,1	3,1	3,0	2,7	2,7	-1,7	-0,7
IS	2,8	3,0	3,0	3,3	3,5	3,3	2,7	2,3	2,6	2,7	2,8	2,5	2,4	1,8	1,6	-1,3	-1,7
Mitjana ponderada (EU-27)	2,8	2,8	2,7	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,5	2,4	2,4	2,4	-0,3	-0,3
Mitjana aritmètica (EU-27)	2,7	2,7	2,8	3,0	3,0	2,8	2,7	2,7	2,8	2,9	2,8	2,7	2,7	2,6	2,6	-0,1	-0,2
Mitjana ponderada (EU-25)	2,8	2,8	2,7	2,8	2,8	2,7	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,5	2,5	2,4	2,4	-0,3	-0,3
Mitjana aritmètica (EU-25)	2,8	2,8	2,8	3,0	2,9	2,8	2,8	2,8	2,8	2,9	2,8	2,7	2,7	2,6	2,6	-0,1	-0,1
Mitjana ponderada (EU-17)	2,7	2,7	2,7	2,7	2,7	2,6	2,6	2,6	2,6	2,6	2,5	2,5	2,3	2,3	2,3	-0,4	-0,3
Mitjana aritmètica (EU-17)	2,8	2,9	2,9	2,9	2,9	2,7	2,7	2,7	2,8	2,8	2,7	2,6	2,6	2,5	2,6	-0,2	-0,1

Font: *Taxation trends in the European Union 2011*

Si comparem aquestes xifres amb les del 1999, la caiguda no és gens menyspreable, ja que en aquella època els impostos ambientals van arribar al nivell màxim, un 2,8% en relació amb el PIB i un 7% de tots els ingressos impositius.

En el quadre podem veure que és sobretot entre el 2003 i el 2009 quan s'observa una caiguda més ràpida dels impostos ambientals. Ara bé, hi ha diferències notables entre països, com es pot veure.

Per a entendre la caiguda dels ingressos per impostos ambientals en relació amb el PIB cal tenir en compte que la majoria d'impostos ambientals són establerts per unitat de consum físic (impostos unitaris) i normalment es fixen en termes nominals. Per tant, al contrari que els impostos *ad valorem*, el valor real d'aquests impostos en relació amb el PIB tendeix a baixar, tret que es facin ajustos per inflació o bé que s'incrementin a intervals regulars.

**Impostos unitaris i *ad valorem***

Els impostos unitaris són una quantitat fixa sobre el preu.  
Els impostos *ad valorem* s'obtenen d'aplicar un percentatge sobre el preu.

El problema es podria resoldre amb relativa facilitat indexant els tipus impositius nominals amb la inflació, però tan sols hi ha un estat membre, Dinamarca, que faci servir aquesta opció.

L'erosió del valor real de la imposició ambiental afecta, en particular, els impostos sobre l'energia, mentre que el nivell dels altres impostos ambientals (sobre el transport i sobre la contaminació i sobre els recursos) es manté relativament constant. Això és així per diverses raons:

- 1) La demanda d'energia té una tendència a créixer més a poc a poc que la renda, cosa que implica que descendeixi la proporció d'impostos pagats per l'energia quan creix l'economia.
- 2) Els increments en els impostos sobre l'energia en els últims anys també han tingut com a conseqüència la reducció en el consum d'energia i, per tant, han erosionat la base impositiva, encara que la despesa en energia com a tal pot ser que no hagi disminuït.
- 3) Els governs pot ser que simplement no estiguin disposats a incrementar constantment els tipus impositius sobre els productes, i això afectarà els costos energètics de les cases i de la indústria.

## 4. La fiscalitat ambiental a Espanya

### 4.1. Context de la fiscalitat espanyola en l'àmbit mediambiental

A Espanya la fiscalitat ambiental té un caràcter residual, de manera que és força aliena a la tendència europea.

Segons dades de l'Eurostat (2011), el 2009 Espanya era a la cua dels 27 països de la UE pel que fa a importància de tots els impostos ambientals en percentatge del PIB.

D. impostos mediambientals (% del PIB)

Impostos mediambientals	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,9	1,9	1,8	1,6	1,6	27
Energia	1,7	1,7	1,7	1,6	1,6	1,5	1,4	1,4	1,3	1,3	25
Dels quals, impostos sobre carburants	1,5	1,4	1,5	1,4	1,4	1,3	1,2	1,2	1,1	1,1	25
Transport (excl. carburants)	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	19
Contaminació/recursos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	19

Font: *Taxation trends in the European Union 2011*

La situació canvia una mica si analitzem separatament les diferents figures impositives; en efecte, en imposició sobre energia Espanya ocupa el lloc número 25, mentre que en imposició sobre transport, contaminació i recursos se situa en el lloc número 19.

Les causes que poden explicar que el sistema fiscal espanyol gairebé estigui mancat de l'argument mediambiental a diferència de la majoria dels països del seu entorn són les següents (Jorge, 2007):

- La por que tenen les empreses espanyoles a perdre competitivitat. Com que els impostos ambientals més importants són els energètics, les indústries intenses en les energies que siguin objecte de gravamen tindrien una elevació dels costos de producció i una pèrdua de competitivitat previsible. D'altra banda, les indústries intenses en determinades energies han rebut en general un tractament favorable en termes d'exempcions i subvencions, que quedarien perjudicades pels impostos ecològics.
- La importància reduïda, en termes comparatius, que tenen els ecologistes com a grup de pressió a Espanya.

- Com a país del sud d'Europa, no té tanta iniciativa mediambiental.
- Els efectes distributius d'un impost ambiental, que se solen considerar, juntament amb la competitivitat, els obstacles principals per a establir un impost ecològic. En tot cas, hi ha diversos estudis que mostren que en el cas espanyol no sembla que els efectes siguin importants.
- La desconfiança en l'efectivitat d'aquestes figures impositives atesa la baixa elasticitat de la demanda dels productes energètics. En aquest cas, l'efectivitat s'entén quant a l'objectiu de reducció de l'ús del recurs energètic, però no quant a la recaptació, ja que la baixa elasticitat la garanteix.

## **4.2. Competències tributàries en l'àmbit estatal, autonòmic i local**

### **4.2.1. Àmbit de l'Administració central**

La possibilitat d'introduir impostos mediambientals a Espanya també planteja problemes específics derivats de la distribució del poder fiscal entre l'Administració central, les comunitats autònomes i les entitats locals.

Pel que fa a l'Administració central, es podria dir que no ha establert cap impost ecològic en sentit estricte. Si bé hi ha figures impositives que tenen efectes sobre el medi ambient, també és cert que l'objectiu fonamental que tenen és de caràcter recaptatori. La dimensió mediambiental en el sistema tributari espanyol es limita a introduir aspectes mediambientals en tributs existents com l'impost de societats (IS), l'impost sobre la renda de les persones físiques (IRPF), l'impost sobre hidrocarburs, l'impost sobre l'electricitat o el cànon d'abocaments. Les comunitats autònomes i les corporacions locals disposen així d'una altra via de recursos en l'aspecte ambiental: la cessió de determinats impostos estatals. És el cas de l'impost sobre les vendes detallistes d'hidrocarburs i l'impost sobre matriculació de determinats mitjans de transport.

Aquí farem referència a dos impostos:

1) **Impost de societats.** La Llei 27/2014, de 27 de novembre, de l'impost sobre societats, vigent per als períodes impositius que s'inicien l'1 de gener de 2015, deroga les deduccions de caràcter mediambiental en argumentar que les exigències en matèria mediambiental són cada vegada més grans, en alguns casos fins i tot obligatòries, de manera que resultava paradoxal el fet de mantenir un incentiu d'aquestes característiques. Novament preval la neutralitat de l'impost, i és preferible que es tinguin en compte altres paràmetres per fer inversions d'aquesta naturalesa.

No obstant això, atesa l'existència del període de prescripció tributària de quatre anys i la figura dels drets adquirits, encara són aplicables les deduccions en aquesta matèria efectuades a l'empara de la normativa anterior.

Per ser la més propera en el temps ens referirem exclusivament a la regulació que recull l'article 39.1 del derogat TRLIS, que fou l'última modalitat de les deduccions per caràcter mediambiental vigent en l'impost sobre societats.

Segons aquest article, les inversions fetes en béns de l'actiu material destinades a protegir el medi ambient i consistents en instal·lacions que evitin la contaminació atmosfèrica o acústica procedent d'instal·lacions industrials o contra la contaminació d'aigües superficials, subterrànies i marines, o per a la reducció, la recuperació o el tractament de residus industrials propis, sempre que es compleixi la normativa vigent en aquests àmbits d'actuació però es duguin a terme per millorar les exigències que estableix la normativa, donen dret a practicar una deducció en la quota íntegra del 8% de les inversions que estiguin incloses en programes, convenis o acords amb l'Administració competent en matèria mediambiental, que ha d'expedir la certificació de la convalidació de la inversió.

**2) Impost sobre la renda de les persones físiques.** La normativa de la renda vigent no preveu cap deducció que mereixi ser qualificada de mediambiental. Amb la finalitat d'il·lustrar-ho i com a exemple de deducció mediambiental en l'àmbit de l'IRPE, l'RDL 5/2011, de 29 d'abril, va incorporar en el text legal una deducció que podria qualificar-se de mediambiental.

Es tractava d'una deducció del 20% aplicable sobre les quantitats satisfetes per obres de rehabilitació fetes entre el 7 de maig de 2011 i el 31 de desembre de 2012.

La base màxima de la deducció depenia de la base imposable del contribuent. Es distingien dos casos:

- Si la base imposable del contribuent era igual o inferior a 53.007,20 euros anuals, la base anual màxima era de 6.750 euros anuals.
- Si la base imposable estava compresa entre 53.007,20 i 71.007,20 euros anuals, la base anual màxima era de 6.750 euros menys el resultat de multiplicar per 0,375 la diferència entre la base imposable i 53.007,20 euros anuals.

L'import de la deducció es restava de la quota íntegra estatal, després de les deduccions que preveuen els apartats 2, 3, 4, 5, 6 i 7 de l'article 68 de la Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'IRPE. Aquesta deducció era aplicable per obres efectuades amb l'objectiu de millorar l'eficiència energètica, la higiene, salut i protecció del medi ambient, la utilització d'energies renovables, la seguretat i l'estanquitat, i, en particular, la substitució de les instal·lacions



d'electricitat, aigua, gas o altres subministraments, o afavorir l'accessibilitat a l'edifici o als habitatges, en els termes previstos en el Reial decret 2066/2008, de 12 de desembre, pel qual es regula el Pla estatal d'habitatge i rehabilitació 2009-2012, com també per les obres d'instal·lació d'infraestructures de telecomunicació. Es consideraven obres de millora de l'eficiència energètica, higiene, salut, protecció del medi ambient en edificis i habitatges i utilització d'energies renovables:

- La instal·lació de panells solars, per tal de contribuir a la producció d'aigua calenta sanitària demanada pels habitatges, en un percentatge, almenys, del 50% de la contribució mínima exigible per a edificis nous.
- La millora de l'envoltant tèrmic de l'edifici per reduir-ne la demanda energètica, mitjançant actuacions com l'increment de l'aïllament tèrmic, la substitució de fusteria i vidres dels buits, o d'altres, sempre que se'n demostrï l'eficàcia energètica, tenint en compte factors com ara la severitat climàtica i les orientacions.
- Qualsevol millora dels sistemes d'instal·lacions tèrmiques que n'incrementin l'eficiència energètica o la utilització d'energies renovables.
- La millora de les instal·lacions de subministrament i la instal·lació de mecanismes que afavoreixin l'estalvi d'aigua, com també la realització de xarxes de sanejament separatives a l'edifici que afavoreixin la reutilització de les aigües grises al mateix edifici i redueixin el volum d'abocament al sistema públic de clavegueram.

D'altra banda, dins de l'àmbit normatiu assignat a les comunitats autònomes trobem en la normativa vigent (Llei de l'IRPF 35/2006, de 28 de novembre) diverses deduccions de caràcter mediambiental. A tall d'exemple destaquem les següents:

- Deducció per donatius amb finalitat ecològica i en recerca i desenvolupament científic i tècnic (Aragó).
- Deducció per l'obtenció de certificació de la gestió forestal sostenible (Astúries).
- Deducció per determinades inversions de millora de la sostenibilitat en l'habitatge habitual (Balears).
- Deducció per donatius amb finalitat ecològica (Canàries).
- Deducció per inversions en instal·lacions mediambientals en habitatge habitual (Castella i Lleó).

- Deducció per donatius a determinades entitats en benefici del medi ambient (Catalunya).
- Deducció per inversions en dispositius domèstics d'estalvi d'aigua (Múrcia).

#### **4.2.2. Àmbit de les comunitats autònomes**

Segons la normativa vigent (LOFCA), les comunitats autònomes no poden crear tributs sobre fets imposables gravats per l'Estat. D'altra banda, la Constitució espanyola (art. 133.2.) assenyala que les entitats locals, les províncies i els municipis disposen de recursos tributaris propis que no poden ser limitats, en nom del principi d'"autonomia municipal", per les comunitats autònomes.

Per tot plegat, la capacitat d'aquestes comunitats de crear nous fets imposables quedava molt restringida, raó per la qual es van centrar sobretot a gravar alguna externalitat mediambiental. A tot això hi ajudava el fet que fins al 2009 l'Estat gairebé no havia adoptat autèntics tributs ambientals, encara que en teoria entre aquests tributs hi havia algun dels impostos especials, en particular, sobre els combustibles.

Si a tot plegat hi afegim que a Espanya la protecció del medi ambient és competència de les comunitats autònomes, segons assenyala l'article 148.1.9 de la Constitució espanyola, no és d'estranyar que hagi estat precisament en aquest àmbit territorial en què hagin sorgit les diferents propostes d'imposició ambiental.

Els tributs ambientals que hi ha o hi ha hagut a les comunitats autònomes espanyoles es poden classificar en les categories següents:

1) Impostos sobre emissions atmosfèriques (SO<sub>2</sub> o CO<sub>2</sub>) de grans focus contaminants: Galícia, Andalusia, Castella - la Manxa, Aragó i Múrcia.

2) Impostos sobre instal·lacions pretesament contaminants: les Balears (declarat inconstitucional), Extremadura (declarat parcialment inconstitucional, encara que continua vigent amb reformes), Castella - la Manxa, Aragó. Altres comunitats autònomes com Catalunya també han establert impostos sobre grans superfícies o de protecció civil, encara que no se solen considerar estrictament impostos ambientals. És el cas de Galícia, amb l'impost sobre embassaments, o de Cantàbria i Madrid, sobre els abocaments.

3) Cànon de control d'abocaments, que han estat introduïts per totes les comunitats autònomes, amb diferents variants. Per regla general, es tracta d'impostos sobre el consum o els abocaments d'aigües destinats a finançar instal·lacions de depuració.

4) Altres cànon, taxes o exaccions sobre instal·lacions o projectes que generaven dany, risc o impacte mediambiental negatiu, encara que en alguns supòsits, com és el cas de les instal·lacions comercials, la base mediambiental del gravamen és francament discutible.

En el quadre que apareix a continuació es poden veure els tributs ambientals que hi havia el 2012 a les comunitats autònomes, i també les xifres de recaptació per a cadascun d'aquests tributs el 2010.

CA	Recaptació (any 2010) Milers d'euros	Tributs ambientals (any 2012)
Andalusia	<b>12.264,27</b>	
	381,92	Impost sobre dipòsit de residus perillousos
	3.782,02	Impost sobre emissió de gasos a l'atmosfera
	3.117,71	Impost sobre abocaments a les aigües litorals
	4.982,62	Impost sobre dipòsit de residus radiactius
	ND	Cànon de millora d'infraestructures hidràuliques de depuració d'interès de la Comunitat Autònoma
	ND	Impost sobre les bosses de plàstic d'un sol ús
Aragó	<b>40.688,55</b>	
	34.732,36	Cànon de sanejament
	2.513,12	Impost sobre el dany mediambiental causat per l'emissió de contaminants a l'atmosfera
	3.443,07	Impost sobre el dany mediambiental causat per les grans àrees de venda
Principat d'Astúries	<b>56.350,46</b>	
	26.611,52	Cànon de sanejament
	29.738,94	Impost sobre grans establiments comercials
	ND	Impost sobre el desenvolupament de determinades activitats que incideixen en el medi ambient
Illes Balears	<b>89.878,21</b>	
		Cànon de sanejament
Canàries	<b>219.893,74</b>	
	ND	Cànon d'aigües
	219.893,74	Impost especial sobre combustibles derivats del petroli
Cantàbria	<b>9.542,41</b>	
	ND	Impost sobre el dipòsit de residus en abocadors
	9.542,41	Cànon de sanejament

ND: no es disposa de dades per al 2010 perquè es van aprovar el 2012.  
Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

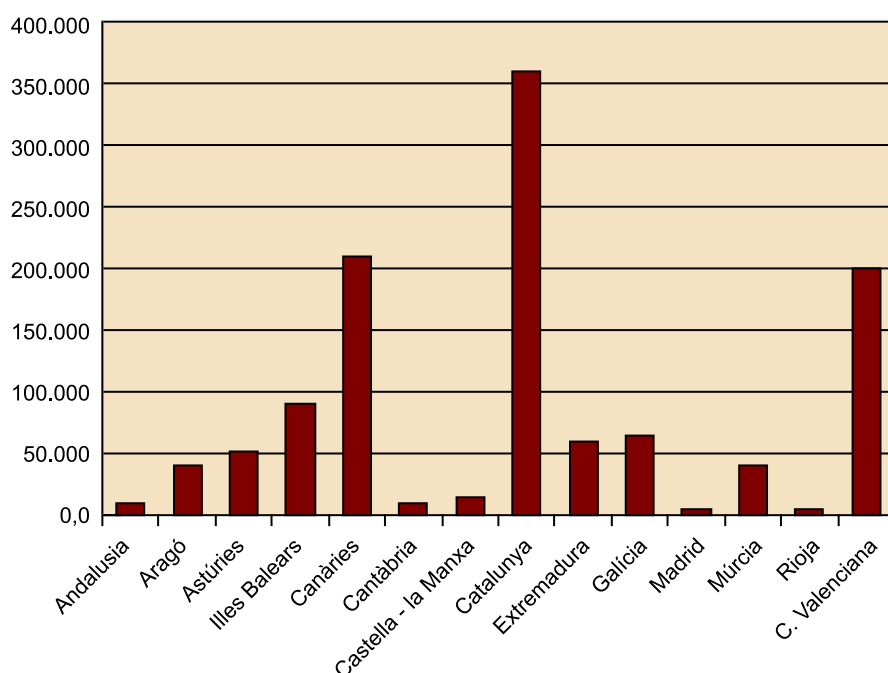
CA	Recaptació (any 2010) Milers d'euros	Tributs ambientals (any 2012)
Castella - la Manxa	16.939,16	
	ND	Cànon eòlic
	16.939,16	Impost sobre determinades activitats que incideixen en el medi ambient
Castella i Lleó (*)	ND	
	ND	Impost sobre l'afecció mediambiental causada per determinats aprofitaments de l'aigua embassada, pels parcs eòlics i per les instal·lacions de transport d'energia elèctrica d'alta tensió
	ND	Impost sobre l'eliminació de residus en abocadors
Catalunya	375.207,34	
	4.413,76	Cànon sobre l'abocament controlat dels residus de la construcció
	3.447,79	Cànon sobre la incineració dels residus municipals
	23.501,91	Cànon sobre l'abocament controlat de residus municipals
	243,31	Impost sobre grans establiments comercials
	340.057,81	Cànon d'aigua i exaccions
	3.542,76	Gravamen de protecció civil
Extremadura	63.644,86	
	63.644,86	Impost sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient
Galícia	67.339,04	
	31.929,91	Cànon de sanejament
	10.631,87	Impost sobre el dany mediambiental causat per determinats usos i aprofitaments de l'aigua embassada
	22.645,40	Cànon eòlic
	2.131,86	Impost sobre la contaminació atmosfèrica
Madrid	4.318,98	
	2.488,27	Impost sobre dipòsit de residus
	1.830,71	Tarifa de depuració d'aigües residuals
Regió de Múrcia	40.909,77	
	36.993,08	Cànon de sanejament
	2.921,41	Impost sobre l'emmagatzematge o dipòsit de residus
	610,63	Impost per emissions de gasos contaminants a l'atmosfera
	384,65	Impost sobre abocaments a les aigües litorals
	ND	Impost sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient

ND: no es disposa de dades per al 2010 perquè es van aprovar el 2012.  
Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

CA	Recaptació (any 2010) Milers d'euros	Tributs ambientals (any 2012)
Rioja	7.402,44	
	7.402,44	Cànon de sanejament
Comunitat Valenciana	199.601,55	
	199.601,55	Cànon de sanejament

ND: no es disposa de dades per al 2010 perquè es van aprovar el 2012.  
Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

Recaptació per tributs ambientals,  
2010 (en milers d'euros)



#### Enllaç d'interès

Trobareu la informació permanentment actualitzada al lloc web de l'Agència Tributària.

#### 4.2.3. Àmbit de les entitats locals

Pel que fa a les entitats locals, no poden crear impostos ambientals, però sí introduir mitjançant els seus ordenaments els **beneficis fiscals ambientals** previstos amb caràcter potestatiu en el Text refós de la llei d'hisendes locals (TRLRHL), el Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, respecte a l'impost sobre béns immobles (IBI), l'impost sobre activitats econòmiques (IAE), l'impost sobre construccions, instal·lacions i obres (ICIO) i l'impost sobre vehicles de tracció mecànica (IVTM).

En aquest sentit cal assenyalar el següent:

1) **Impost sobre béns immobles:** s'estableixen exempcions per a espècies de creixement lent, repoblacions forestals (art. 62 TRLRHL).

2) **Impost sobre activitats econòmiques:** s'estableix la bonificació següent: de fins al 50% de la quota per als subjectes passius que tributin per quota municipal i facin determinades actuacions que respectin o afavoreixin el medi ambient (art. 88.2.c TRLRHL).

3) **Impost sobre construccions, instal·lacions i obres:** s'estableix una bonificació de fins al 95% a favor de les construccions, instal·lacions o obres que siguin declarades d'especial interès o utilitat municipal perquè hi concorren circumstàncies socials, culturals, historicoartístiques o de foment de l'ocupació que justifiquin aquesta declaració o a les quals s'incorporin sistemes per a l'aprofitament tèrmic o elèctric de l'energia solar per a autoconsum (art. 103.2.b TRLRHL).

4) **Impost sobre vehicles de tracció mecànica:** s'estableixen les bonificacions següents:

a) bonificació de fins al 75% segons la classe de carburant que consumeixi el vehicle, pel que fa a la incidència de la combustió d'aquest carburant en el medi ambient;

b) bonificació de fins al 75% segons les característiques dels motors dels vehicles i la incidència que tinguin en el medi ambient (art. 95.6. TRLRHL).

No obstant això, els municipis sí que poden crear **taxes ambientals** i modular-ne l'import per serveis ambientals segons el grau de contaminació produïda.

### **Exemple**

Un exemple d'això són les taxes de recollida i tractament d'escombraries produïdes, o taxes per subministrament d'aigua que s'estableixin amb caràcter progressiu segons el consum.

Tanmateix, a la pràctica, els municipis s'han trobat dos tipus de dificultats a l'hora d'aplicar-les: d'una banda, la falta de capacitat tècnica d'una bona part dels municipis per a dissenyar i quantificar aquestes taxes; de l'altra, el fet que la quantia d'aquestes taxes no pot superar el cost de prestar el servei, de manera que la capacitat recaptatòria i d'incidència que tenen a l'hora de minorar el dany mediambiental és més aviat escassa.

## 5. Fiscalitat i tecnologies de la informació i la comunicació

La revolució digital genera un continu ventall d'innovacions, en processos i productes informàtics i de telecomunicacions, que transformen i configuren un nou marc de relacions econòmiques i socials. Avui dia, les tecnologies de la informació i la comunicació (TIC) es fan servir molt en un conjunt creixent d'activitats econòmiques i comporten una intensa transformació en la manera d'organitzar-nos, de treballar i de relacionar-nos. Quan utilitzem, per exemple, el servei de cerca d'informació que ofereix Google, xarxes socials com Twitter o el correu electrònic gratuït de Microsoft, utilitzem un nou "servei". Aquests serveis són serveis propis de la societat de la informació i constitueixen una activitat econòmica per a qui els presta, encara que puguin resultar –almenys de moment– gratuïts per als usuaris.

És notori que el comerç mundial de béns i serveis opera avui dia mitjançant xarxes electròniques. L'ús de les tecnologies de la informació i la comunicació per a contractar operacions, per a fer pagaments electrònics i fins i tot per a lliurar productes digitals constitueix una realitat en les relacions econòmiques internacionals. Les interaccions tecnològiques i els processos de digitalització han impulsat canvis substancials en els esquemes productius tradicionals. Canvis en la producció, que s'han estès a la demanda i han impulsat l'aparició de noves formes de consum. La contractació de béns i serveis de manera electrònica, i concretament el comerç electrònic, és l'exponent més clar d'això, sense passar per alt l'impacte que té sobre serveis complementaris com el pagament electrònic, la signatura electrònica, la facturació electrònica o l'emmagatzematge de dades.

El fenomen més rellevant del sistema capitalista actual és el procés de globalització. El procés de mundialització ha modificat les relacions econòmiques de base nacional i, accelerat per l'aplicació econòmica de les tecnologies digitals, ha desencadenat un canvi estructural que planteja nombroses qüestions problemàtiques d'índole diversa. El desenvolupament dels serveis de la societat de la informació i el coneixement, íntimament lligat amb el procés de globalització econòmica, posa en relleu una certa inadaptació dels sistemes tributaris que es fonamenten en la idea de la sobirania nacional, exercida sobre un territori o sobre uns individus. Els tributs clàssics estan basats en objectes imposables coneguts (renda i consum, sobretot) i es concreten en coses tangibles (béns físics). En un context de relacions en xarxes digitals, la localització física es difumina i el bé que circula per excel·lència s'identifica amb un nombre de bytes que constitueixen una informació valuosa.

En una economia globalitzada, el comerç electrònic suscita, des del punt de vista tributari, algunes qüestions conflictives relacionades, en última instància, amb una previsible disminució de la recaptació de tributs. La tributació més petita que pot comportar el comerç electrònic s'explica, sobretot, per la facilitat de deslocalitzar les rendes "a la Xarxa" i per la dificultat que tenen les administracions de controlar el volum de transaccions comercials electròniques. Les organitzacions internacionals i els països no són aliens a això. Hi ha un consens generalitzat respecte a la necessitat de no posar traves fiscals al desenvolupament del comerç electrònic –per la importància que té com a factor de desenvolupament i cohesió–, però també de no fer d'Internet un espai lliure d'impostos.

## 5.1. El comerç electrònic

### 5.1.1. Els serveis de la societat de la informació i la Directiva 2000/31, sobre comerç electrònic

Els serveis de la societat de la informació es defineixen legalment com qualsevol servei prestat normalment a canvi d'una remuneració, a distància, per via electrònica i a petició individual del destinatari del servei.

Aquesta definició està recollida, en l'àmbit europeu, en la Directiva 98/34/CE, de 22 de juny, coneguda com a *directiva de transparència* i modificada per la Directiva 98/48/CE, i en la Directiva 2000/31 del Parlament Europeu i del Consell, de 8 de juny de 2000, relativa a determinats aspectes jurídics dels serveis de la societat de la informació, en particular el comerç electrònic en el mercat interior. En els mateixos termes s'expressa la norma de transposició d'aquestes directives en el nostre ordenament, la Llei 34/2002, d'11 de juliol, de serveis de la societat de la informació i de comerç electrònic (LSSICE).

Com indica la directiva mateixa, els serveis de la societat de la informació cobreixen una àmplia varietat d'activitats econòmiques que tenen lloc en línia i no es limiten tan sols a serveis que donen lloc a una contractació en línia sinó que, en la mesura que constitueixen una activitat econòmica, són extensius al subministrament d'informació per via electrònica, a les activitats d'intermediació relatives a la provisió d'accés a la Xarxa, a la transmissió de dades per xarxes de telecomunicacions, a les còpies temporals de pàgines d'Internet, a l'allotjament d'informació en els propis servidors, etc. El que és determinant per a considerar servei de la societat de la informació és que aquest servei compleixi les característiques esmentades:

1) **Prestació a títol oneros.** El servei ha de constituir una activitat econòmica des de la perspectiva del prestador, encara que no sigui remunerat per als destinataris. Això vol dir que la falta de pagament per part de l'usuari no impedeix



considerar que el servei “es presta” normalment a canvi d’una remuneració, perquè el prestador pot obtenir ingressos per via indirecta, com, per exemple, amb publicitat. Així, el concepte de *serveis de la societat de la informació* és extensiu sempre que representi una activitat econòmica per al prestador i, lògicament, l’ús del comerç electrònic entre individus que actuen fora de la seva activitat professional no constitueixi un servei de la societat de la informació.

**2) Servei a distància.** Es requereix que el servei sigui a distància. Que els serveis siguin “a distància” vol dir que les parts no estan presents simultàniament. D’aquesta manera no són serveis de la societat de la informació els que, per la seva pròpia naturalesa, no es poden prestar a distància, com, per exemple, un assessorament mèdic que requereixi un reconeixement físic. I, en el mateix sentit, tampoc no tenen la consideració de servei de la societat de la informació aquells que, encara que impliquin la utilització de dispositius electrònics per a prestar-los, es fan en presència física de prestador i destinatari.

**3) Prestació del servei per via electrònica.** El tercer requisit fa referència a la prestació via electrònica. En aquest sentit, no tenen la consideració de serveis de la societat de la informació aquells que no es prestin per mitjà de sistemes electrònics de tractament o arxivament de dades. És el cas dels serveis prestats per telèfon o fax (màrqueting telefònic) i dels serveis que fan servir per a la transacció equips electrònics però que tenen un contingut material (com, per exemple, l’expedició automàtica de bitllets). Tampoc no són serveis de la societat de la informació els serveis fora de línia (*off-line*), encara que es tracti de béns propis de la societat de la informació (com la distribució de programes informàtics en disquet), ni aquells que, per la seva pròpia naturalesa, no es poden prestar per mitjans electrònics (serveis prestats per advocats i procuradors en l’exercici de les funcions de representació i defensa en judici).

**4) Prestació del servei a petició individual del destinatari.** Finalment, el servei requereix que hi hagi petició individual de l’usuari. En aquest sentit, l’LSSICE completa el concepte de *serveis de la societat de la informació* amb una llista d’exemples que qualifica expressament com a tals, entre els quals s’inclouen els següents:

- La contractació de béns i serveis per via electrònica.
- L’organització i gestió de subhastes per mitjans electrònics o mercats i centres comercials virtuals.
- La gestió de compres a la Xarxa per grups de persones.
- L’enviament de comunicacions comercials.
- El subministrament d’informació per via telemàtica.

De tot plegat se'n desprèn que el comerç electrònic és un dels serveis que ofereix la societat de la informació.

### 5.1.2. Aproximació al concepte de *comerç electrònic*

El comerç electrònic ha estat objecte de moltes definicions. De manera extensiva, s'ha inclòs sota el paraigua de comerç electrònic (*e-commerce*) qualsevol intercanvi de dades per mitjans electrònics, relacionades o no amb una activitat comercial.

De manera més restrictiva, el concepte de comerç electrònic es limita a transaccions comercials electròniques, és a dir, a la compravenda de béns i serveis, mitjançant els mecanismes que proporcionen les noves tecnologies, i també a les activitats anteriors i ulteriors que hi estan relacionades, encara que no siguin ben bé contractuals.

La veritat és que el comerç electrònic es pot entendre de diferents maneres, segons l'aproximació que vulguem fer a aquest nou fenomen, si bé diem que quan comprador i venedor interactuen electrònicament, servint-se de la Xarxa, sorgeix el comerç electrònic. En aquest sentit, el comerç electrònic:

- Consisteix en el desenvolupament d'una activitat comercial per via electrònica.
- Es basa en l'elaboració i transmissió de dades per via electrònica.
- Comprèn activitats variades i abraça productes i serveis, tant de tipus tradicional com propis de la societat de la informació.

La compravenda sense establiment no és, evidentment, una nova forma de distribució. La venda sense establiment existeix des de fa molt temps i pot implicar contacte personal entre venedor i comprador (com en la venda a distància "tradicional" per catàleg) o es pot fer sense la presència física simultània dels participants, transmetent la proposta de contractació per algun mitjà de comunicació. Aquest és el cas del telemàrqueting, si la venda es fa per telèfon, o de la televenda, si la venda es facilita per mitjà de la televisió. L'adopció de sistemes de comunicació interactius, mitjançant xarxes d'ordinadors, és el factor que marca el naixement d'aquesta nova forma de comerç, el comerç electrònic.

En el comerç electrònic participen com a actors principals les empreses, els consumidors i les administracions públiques. Les empreses poden intervenir com a usuàries (consumidores) o proveïdores de béns o serveis. Per la seva banda, les administracions actuen com a agents reguladors i com a promotores

#### Serveis de la societat de la informació

Rere l'expressió *serveis de la societat de la informació*, l'LSSICE inclou la contractació de béns i serveis per via electrònica, però també el subministrament d'informació per aquest mitjà i les activitats d'intermediació relatives a la provisió d'accés a la Xarxa, la transmissió de dades per xarxes de telecomunicacions, la realització de còpies temporals de pàgines d'Internet sol·licitades pels usuaris, l'allotjament d'informació en els servidors, etc.

(fomenten el pagament d'impostos, de prestacions socials, etc.) i usuàries del comerç electrònic (quan l'administració fa compres). Per a referir-se a aquestes tipologies es fan servir comunament les sigles següents:

- A2B (d'administració a empresa o *business to administration*), per a referir-se al comerç electrònic entre empreses i administració;
- B2B (d'empresa a empresa o *business to business*), per a referir-se al comerç electrònic entre empreses; i
- B2C (d'empresa a consumidor o *business to consumer*), per al comerç entre empresa i consumidor.

El comerç electrònic es basa sobretot en operacions comercials fetes mitjançant comunicacions i contractes electrònics. Hem de tenir en compte que aquestes operacions són noves quant a la forma –utilització de les tecnologies de la informació i la comunicació– però que, des del punt de vista jurídic, no es tracta de contractes nous, ja que es formalitzen amb fórmules tradicionals de compravenda o prestació de serveis. Evidentment, el mitjà electrònic influeix en aspectes jurídicament importants –com la determinació del lloc i moment de perfecció del contracte–, però no arriba a ser transcendent per a generar un nou tipus de contracte.

La irrupció del comerç electrònic fa necessària una verificació dels principis de política fiscal internacional, per a analitzar si són suficients o s'han de substituir per altres de nous. El comerç electrònic elimina qualsevol element físic, cosa que dificulta l'aplicació del concepte d'*imposició en la font* –a favor del criteri de residència– i afavoreix comportaments destinats a eludir els impostos indirectes. Conscient de tot això, la comunitat internacional ha començat a actuar.

### **5.1.3. El comerç electrònic i els nous problemes fiscals**

Les organitzacions internacionals han assumit en l'àmbit fiscal un protagonisme necessari per a abordar correctament els problemes de la internacionalització i desintermediació, ja que les solucions nacionals són clarament insuficients.

A la fi del 1997, l'Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) va emetre un informe amb els criteris que havien d'orientar la fiscalitat del comerç electrònic. Les línies d'actuació proposades es construeixen sobre la base dels principis següents:

- **Equitat:** la tributació del comerç electrònic ha de ser equitativa i no ha de provocar distorsions econòmiques.

- **Eficiència:** s'ha d'evitar que la introducció de la via telemàtica en les activitats econòmiques impliqui evasió i frau fiscal.
- **Seguretat:** els subjectes passius han de tenir la seguretat jurídica sobre els elements constitutius de l'impost en un entorn informatitzat.
- **Simplicitat:** els costos administratius i els de compliment de les normes en la matèria han de ser tan baixos com sigui possible.
- **Justícia:** el repartiment d'impostos entre els països afectats ha de ser proporcional.

La Comissió Europea, per la seva banda, havia aprovat aquell mateix any la comunicació *Iniciativa europea de comerç electrònic*, que comportava un primer acostament a escala europea de les qüestions tributàries del comerç electrònic. Abans, l'Informe Bangemann (1993) havia fet una primera anàlisi del comerç electrònic a la Unió Europea, però no va ser fins al 1997 que la comissió va marcar les línies de treball en matèria de tributació directa i indirecta sobre tres objectius bàsics: "aportar seguretat jurídica, evitar pèrdues de recaptació i assegurar la neutralitat".

El 17 de juny de 1998 es va presentar la comunicació *Comerç electrònic i fiscalitat indirecta*, que aposta per aplicar l'IVA "a tots els lliuraments de béns i prestacions de serveis destinats al consum dins de la UE, independentment del mitjà de comunicació o de la fórmula comercial utilitzada per a efectuar la transacció".

La Comissió havia estudiat una proposta per a adoptar un impost sobre la transmissió de bits, l'anomenat *bit tax*. Aquest nou impost tractaria de gravar els fluxos de trànsit sobre les autopistes de la informació, de la mateixa manera que hi ha gravàmens que recauen sobre els automòbils i la circulació viària (impost de matriculació, impost de circulació, impost sobre carburants, peatges, etc.). El gravamen havia de repercutir en totes les activitats interactives, que són les que de veritat atribueixen valor afegit, en relació amb l'activitat tradicional, i gravar tant les transaccions financeres com les comercials i les científiques. No obstant això, la Comissió va estimar que la proposta no era útil en la mesura que totes les operacions electròniques ja estaven sotmeses a l'IVA. Un nou impost no garantiria la neutralitat del sistema fiscal i generaria possibles distorsions sobre el mercat, perquè sotmetria béns homogenis (per exemple, llibre paper / llibre electrònic) a règims impositius diferents (IVA / *bit tax*).

La comunicació del 1998 va descartar definitivament la idea de crear un impost indirecte nou, alternatiu, i va proposar revisar si la legislació de l'IVA s'havia de retocar per a adaptar-se més bé a la nova realitat. Alhora, la Comissió va proposar que, als efectes de l'IVA, tingués la consideració de prestació de serveis qualsevol operació "consistent a posar a la disposició del destinatari un producte en format digital mitjançant una xarxa electrònica".

#### Enllaç d'interès

La comunicació de la Comissió (1998) està disponible en el web de la Unió Europea.

Finalment, sembla important esmentar l'informe *Electronic commerce: taxation framework conditions*, de l'OCDE, presentat en la conferència d'Ottawa, celebrada el 8 d'octubre de 1998, la principal conclusió del qual va ser reconèixer que els principis fiscals tradicionals són aplicables al nou entorn tecnològic i que la normativa fiscal existent permet donar resposta a les qüestions que planteja el comerç electrònic. Concretament, els principis de fiscalitat tradicional que no han quedat afectats i que s'han d'aplicar de manera directa al comerç electrònic són els següents:

- **Neutralitat.** La imposició a fer que se sotmeti el comerç electrònic no pot ser diferent de la que ja suporta el comerç tradicional. La càrrega tributària suportada no ha d'influir en els mitjans emprats per a desenvolupar un mateix tipus de comerç. El nivell d'imposició del comerç d'uns mateixos béns ha de ser similar, amb independència dels mitjans i les formes emprats per a subministrar-los.
- **Eficiència i eficàcia.** S'han de mirar de minimitzar els costos en l'aplicació dels impostos que recauen sobre el comerç electrònic, tant per a l'Administració com per als contribuents. Les noves tecnologies ofereixen a l'Administració fiscal la possibilitat de millorar el servei i minimitzar els costos per als obligats fiscals.
- **Seguretat, certesa, estabilitat i simplicitat.** Les normes han de ser clares i fàcils de comprendre per als contribuents, de manera que puguin preveure amb antelació les conseqüències fiscals de les transaccions que volen fer.
- **Igualtat i justícia.** La imposició s'ha d'ajustar a les circumstàncies en què es fan les operacions, evitant situacions de doble imposició entre sobirania fiscal diferents. Així mateix, s'han de reduir al màxim les possibilitats de frau i evasió, adoptant les mesures antifrau necessàries, que han de ser proporcionades i no han de representar un obstacle per al comerç electrònic.
- **Flexibilitat.** Els règims fiscals han de ser flexibles i dinàmics, capaços d'adaptar-se als avenços tecnològics.

Des del punt de vista impositiu, els problemes del comerç electrònic es focalitzen sobretot en els tres següents:

- En primer lloc, la dificultat de localitzar l'activitat comercial, de fixar el lloc de dur a terme les operacions quan es fan mitjançant xarxes telemàtiques (en origen o en destinació).
- En segon lloc, la dificultat de qualificar les rendes i les operacions que es fan a la Xarxa, tenint en compte la naturalesa intangible del producte digital (tributació com a cànon o com a cessió d'ús).

- I, finalment, la dificultat de controlar la tributació efectiva de les transaccions electròniques, atès el difícil encaix entre administració local i comerç global.

Aquestes qüestions conflictives fan referència sobretot a l'IRPF, l'IS, l'impost sobre la renda de no residents (IRNR) i l'IVA, als quals ens referirem a continuació.

### **El comerç electrònic i la imposició directa**

Els esculls principals amb què s'enfronta la fiscalitat directa tradicional, quan parlem de comerç electrònic, fan referència al següent:

- La determinació de la residència fiscal, vinculada fins avui a la presència física en un territori.
- L'operativitat del concepte d'*establiment permanent* i la nova dimensió que té en el ciberespai.
- La qualificació de les rendes generades pel comerç electrònic i la imposició limitada en la font dels cànons.

#### **a) La residència fiscal i la seu de direcció efectiva**

Un dels problemes principals que planteja el comerç electrònic en l'àmbit dels impostos sobre la renda és el de determinar el territori en què s'entén realitzat el fet imposable. La majoria dels sistemes fiscals vigents fan servir dos criteris:

- El criteri de residència, sotmetent a tributació la renda mundial dels residents al país, sigui quin sigui el lloc d'obtenció de la renda.
- El criteri de la font de la renda, sotmetent a tributació la renda obtinguda al país, amb independència que el subjecte perceptor hi sigui resident o no.

Una falta de coordinació internacional en l'aplicació d'aquests criteris pot provocar situacions de doble imposició, de manera que mitjançant els convenis de doble imposició (CDI) es fixen les regles necessàries per a delimitar la residència dels subjectes passius i també els límits en la imposició de les rendes dels no residents. La major part d'aquests criteris, inspirats en el model de conveni elaborat per l'OCDE (MCDI), admeten que el país de la font pugui sotmetre a imposició, amb certs límits, les rendes que hi han obtingut els no residents i atribueixen al país de residència l'establiment dels mecanismes compensatoris per a evitar la doble imposició (reconeixement d'un crèdit d'impost segons el que s'ha pagat a l'estranger o exempció de les rendes que ja s'han gravat).

#### **El problema de la determinació de la residència**

En el comerç tradicional, la determinació de la residència del subjecte passiu o del país on es produeix la renda no planteja gaires dificultats. En el comerç electrònic, aquesta delimitació es complica, com a conseqüència de la deslocalització dels subjectes intervinents, el freqüent i fàcil anonimats, la mobilitat de què es poden beneficiar i, en definitiva, de la dificultat d'aplicar a aquestes situacions un concepte tradicionalment vinculat a la presència física.

La major part de la normativa tributària, seguint l'MCDI, vincula el concepte de *residència* amb el lloc en què es duu a terme de manera efectiva una activitat, a fi d'evitar localitzacions artificials de societats en territoris o països de reduïda fiscalitat. D'acord amb l'article 4 de l'MCDI, la residència fiscal en un determinat país s'atribueix segons el domicili, la residència, la seu de direcció efectiva o qualsevol altre criteri de naturalesa anàloga. El principi d'imposició en el país de residència pressuposa, d'entrada, la identificació dels subjectes implicats en la generació d'una renda, la qual cosa constitueix un dels obstacles principals que sorgeixen en el comerç electrònic, tenint en compte que les dades que hi ha a la Xarxa no han pas d'identificar el subjecte intervingent ni, per descomptat, la seva residència.

Amb l'ús de les TIC, la seu de direcció efectiva del venedor no és fàcil d'identificar. Si considerem com a seu de direcció el lloc de reunió del consell d'administració, pot passar que aquest lloc no sigui identificable com a únic i hi hagi concurrència simultània de diversos llocs (imaginem-nos, per exemple, que la junta se celebra per videoconferència) o concurrència rotatòria en diferents centres (si la junta se celebra en seus continentals de manera successiva). Si considerem com a seu de direcció el lloc indicat al web, ens trobem també amb clars inconvenients, ja que el domicili d'un lloc web és fàcil de manipular o fins i tot perquè pot ser complicat saber qui hi ha al darrere d'un web. En aquest marc, pot resultar impossible considerar residents certes entitats, de manera que no queden sotmeses a tributació en cap lloc. Així mateix, en relació amb el comprador, les possibilitats d'anonimat dels usuaris d'Internet dificulten que les rendes es puguin imputar a un subjecte tributari.

Davant aquesta situació, els riscos més grans que es plantegen ja no són els d'una doble imposició, sinó el d'una disminució o absència total de tributació, sobretot si es tenen en compte les facilitats que aporten les TIC per localitzar les activitats en territoris de baixa pressió fiscal o en paradisos fiscals.

#### b) Operativitat del concepte d'*establiment permanent*

El concepte d'*establiment permanent* (EP) fa referència a un lloc fix de negoci. Jurídicament, un EP no és una unitat autònoma, sinó que depèn d'una altra persona o entitat, però en virtut del principi de tributació separada, l'EP es "personalitza" i assumeix la condició de centre d'imputació de rendes. D'aquesta manera, la identificació d'un EP permet sotmetre a tributació en el lloc fix de treball les rendes generades per l'establiment (estat de la font). D'acord amb l'article 5 de l'MCDI, un EP implica que hi hagi una "instal·lació fixa de negoci", establerta en un lloc determinat i amb un cert grau de permanència, mitjançant la qual una empresa exerceix tota –o part de– l'activitat.

Avui dia, les tecnologies de la informació permeten operar en diferents països sense haver de tenir un lloc fix de treball, és a dir un EP, a cada país. Dit d'una altra manera, la Xarxa mobilitza els béns i serveis entre diferents territoris sense que hi hagi d'haver una presència permanent de mitjans humans i tècnics

#### Concepte de *residència*

Les característiques particulars del comerç electrònic fan bastant difícil l'aplicació efectiva del concepte tradicional de *residència*, sobretot el criteri "seu de direcció efectiva" d'una entitat que duu a terme l'activitat per la Xarxa.

#### Dificultats d'aplicació en el comerç electrònic

El concepte d'*establiment permanent* permet resoldre el problema dels no residents en un país que hi fan una activitat habitual o continuada, però presenta dificultats en l'aplicació al comerç electrònic. L'establiment permanent comporta una presència física, la permanència de l'activitat d'una empresa en un país diferent del de la seva residència, difícilment aplicable a un comerç que fa servir la Xarxa global per a desenvolupar-se.

al territori. La Xarxa permet una presència continuada, amb el sol fet de disposar d'un lloc web per a oferir béns i serveis, lloc que no està vinculat a una localització física concreta.

Això planteja qüestions com si el lloc web del venedor, incorporat en un servidor localitzat en un altre país diferent –del domicili del comprador–, es pot considerar un lloc fix de negocis, o si potser s'ha de considerar un establiment permanent al servidor, és a dir a l'ordinador, en el qual s'allotja el lloc web amb el qual es possibilita aquest comerç.

Sobre aquest tema s'han plantejat respostes contràries, si bé l'opinió majoritària és la que considera que un servidor no està prou vinculat amb el lloc d'activitat econòmica del prestatari. En general, tan sols possibilita la connexió a Internet, sense tenir control sobre les transaccions que s'hi fan, de manera que es pot considerar una "persona" agent que actua per compte del venedor. A més, l'ordinador que fa de servidor podria ser un ordinador portàtil, i per tant sense vinculació fixa amb cap territori.

#### **Nota aclaridora**

Hi ha dues posicions contràries:

1) **Concepte extensiu d'establiment permanent**, amb la interpretació decididament extensiva de l'article 5 de l'MCDI, per a considerar el servidor un EP, si assimilem aquests servidors a les màquines escurabutxaques o als expenedors automàtics, que "poden constituir establiment permanent sempre que l'empresa s'ocupi del manteniment i manutenció".

2) **Concepte restrictiu d'establiment permanent**, de la Directiva 2000/31/CE del Parlament Europeu i del Consell, de 8 de juny, relativa a determinats aspectes jurídics dels serveis de la societat de la informació, que s'oposa a la idea de considerar establiment permanent la presència en un territori mitjançant un lloc web o l'existència, sense més ni més, d'un servidor.

El concepte d'establiment implica dur a terme una activitat econòmica per mitjà d'un establiment fix durant un període indefinit i, "quan es tracta d'una societat que proporciona serveis mitjançant un lloc Internet, aquest lloc d'establiment no es troba allà on hi ha la tecnologia que manté el lloc ni allà on es pot accedir al lloc, sinó al lloc on es desenvolupa l'activitat econòmica. En cas que hi hagi diversos establiments d'un mateix prestador de serveis és important determinar des de quin lloc d'establiment es presta un servei concret; en cas d'una dificultat especial per a determinar a partir de quin dels diferents llocs d'establiment es presta un servei concret, serà el lloc en què el prestador tingui el centre d'activitats en relació amb aquest servei en particular."

Podeu consultar el concepte extensiu d'EP en la Sentència del Tribunal Federal alemany de 30 d'octubre de 1996, i el concepte restrictiu d'EP en la Sentència del Tribunal de Justícia de les Comunitats Europees de 17 de maig de 1997.

#### **c) Qualificació de les rendes generades pel comerç electrònic: cànons o rendiments empresarials**



La tercera qüestió que cal analitzar en relació amb la imposició directa fa referència a la qualificació de les rendes obtingudes com a conseqüència del comerç electrònic. Això respon al tractament diferent que, en la majoria dels sistemes fiscals, s'atorga a la tributació dels cànons respecte a altres rendes empresarials.

La qualificació de les rendes procedents de la transmissió d'un programa d'ordinador, d'una pel·lícula, d'un llibre o d'una obra musical té conseqüències tributàries clares quan la transacció es fa entre subjectes residents en diversos estats. Ens trobem amb un problema relacionat amb la jurisdicció fiscal competent. L'MCDI estableix el principi de la imposició exclusiva dels cànons en l'estat de residència del beneficiari efectiu. Espanya s'ha reservat el dret de gravar-los en la font, a diferència de les rendes empresarials, sotmeses a tributació en el país de la residència. La renda obtinguda per un no resident en una compravenda mercantil internacional no es considera obtinguda a Espanya i no està subjecta a tributació al nostre país (art. 12.3.a LRNR), mentre que la percepció d'un cànon se sotmet a tributació a Espanya (art. 12.1.e LRNR).

Tenint en compte les diferents operacions i els diferents serveis que se solen desenvolupar en l'àmbit del comerç electrònic, l'OCDE entén que la majoria de les rendes generades per aquestes activitats s'han de considerar a efectes fiscals, en principi, beneficis empresarials. Concretament, els pagaments derivats de la contractació electrònica de béns o serveis que són subministrats pel venedor al client fora de línia s'han d'incloure en l'àmbit dels beneficis empresarials. En canvi, en els supòsits de pagaments per comerç en línia, adquirint programes informàtics i altres productes digitals de manera electrònica directament d'un proveïdor comercial mitjançant la baixada corresponent del producte, es planteja la dialèctica de la qualificació d'aquests pagaments com a beneficis empresarials o com a cànons.

En principi, la qualificació de la renda obtinguda amb la transmissió d'aquests béns no es pot basar en la digitalització o la materialitat dels béns subministrats. Sobre aquest tema hem de tenir en compte si l'adquisició comporta o no el dret d'explotar comercialment els drets d'explotació corresponents al producte digital. Aquesta cessió dels drets d'explotació implicarà la possibilitat d'alterar formats o continguts dels béns digitals transmesos i també de gaudir d'altres serveis no disponibles si els béns se subministren en format tradicional. En cas afirmatiu el pagament fet per la cessió d'ús d'aquests drets es considera un cànon, mentre que, en cas de negativa –no comporta aquest dret–, en el pagament pel dret de reproducció del bé transmès podrien sorgir diferents interpretacions. El criteri majoritari és el que considera que els pagaments que ha fet el client no constitueixen cànons sinó beneficis empresarials, perquè el mètode de lliurament utilitzat respondria a criteris d'eficiència i de costos de distribució, però no alteraria la naturalesa de l'operació. L'aplicació del règim

tributari corresponent als cànon (en cas de subministrament digital) diferent de l'aplicable per als rendiments empresarials (en cas de subministrament per mitjans convencionals) trencaria el principi de neutralitat impositiva.

Per tant, d'acord amb els plantejaments proposats per l'OCDE, s'han de prendre en consideració els drets realment transferits en l'operació i es pot concloure el següent:

- Quan el transmissor cedeix una part dels seus drets a una tercera persona perquè aquesta persona desenvolupi o exploti comercialment el programa, sobretot mitjançant la distribució o el desenvolupament, la remuneració constitueix un cànon.
- Quan l'adquisició de programes informàtics tingui per objecte l'ús personal o professional d'aquests programes per part de l'adquirent, la contraprestació s'ha de tractar com a renda d'una activitat comercial.

Aquest plantejament de l'OCDE és coincident amb el sostingut per la UE, que qualifica de *cànon* les remuneracions relacionades amb els programes informàtics "si no es transfereixen tots els drets sobre aquests programes (és a dir, si la titularitat no canvia de mans). Es tracta de remuneracions per transaccions de drets d'autor en matèria de programes informàtics que permeten al cessionari explotar comercialment els drets per a reproduir productes informàtics, per a vendre'ls o concedir llicències sobre els drets a una altra part, però que no impliquen una pèrdua de la titularitat original".

### **El comerç electrònic i la imposició indirecta, especialment l'IVA**

Els problemes més urgents en relació amb la imposició indirecta –i que requereixen mesures d'adaptació més urgents– es plantegen en relació amb l'IVA i són substancialment coincidents amb els plantejats respecte a la imposició directa: localització del fet imposable i qualificació de les operacions, a part d'altres de relacionats amb la gestió de l'impost.

Les operacions fora de línia, les que fan servir mitjans de transport tradicionals, no originen gaires problemes quant a la localització i la qualificació de l'operació. Com que els béns adquirits mantenen la naturalesa material, tangible, els resulta aplicable algun dels diferents règims que en l'IVA graven aquestes operacions (lliuraments de béns, adquisicions intracomunitàries, vendes a distància o importacions). En canvi, en les compravendes en línia, que no impliquen un desplaçament físic dels béns o serveis electrònics adquirits (s'envien en format digital), es fa difícil determinar quin és el lloc en què s'ha dut a terme el fet imposable i, en definitiva, on quedarà gravada l'operació. Com sabem, en l'IVA, la determinació del lloc en què es duu a terme un fet imposable depèn del fet que la qualificació de l'operació sigui com a adquisició de béns o com a prestació de serveis.

#### **Tractament de la renda obtinguda**

D'acord amb la nostra legislació, el tractament de la renda obtinguda en una transmissió depèn de les condicions d'adquisició del producte digitalitzat i requereix, sobretot si es tracta de productes de programari, la revisió del contracte per a distingir un supòsit de l'altre.

#### **Contractació electrònica de béns físics**

La contractació electrònica de béns materials que no circulen per la Xarxa no planteja problemes especials quant a l'IVA aplicable.

## 1) Lliurament de béns

Es qualifica com a lliurament de béns el subministrament d'un producte informàtic normalitzat fet en qualsevol suport material, considerant com a producte informàtic normalitzat aquell que no necessita cap modificació substancial perquè el faci servir qualsevol usuari (art. 8.2.7 LIVA).

El criteri de localització de les adquisicions de béns distingeix entre:

**a) Operacions interiors.** Les operacions interiors (lliuraments que no procedeixen d'un altre país) s'entenen fetes al territori d'aplicació de l'impost (Espanya) si els béns es posen a la disposició de l'adquirent en aquest territori.

**b) Adquisicions intracomunitàries.** Les adquisicions intracomunitàries de béns (lliuraments que procedeixen d'un país de la UE) es localitzen en destinació, de manera que l'empresari o professional adquirent s'ha de fer repercutir a ell mateix l'impost.

**c) Vendes a distància.** En el cas de vendes a distància (lliuraments procedents d'un país de la UE quan l'adquirent no té la condició d'empresari o professional), el criteri de localització varia segons el volum d'operacions que ha fet el subjecte passiu. Quan les operacions que s'han fet, amb destinació a l'estat d'aplicació de l'impost (Espanya), durant l'any natural precedent o durant l'any en curs, no excedeixen els 35.000 euros, els lliuraments de béns es localitzen on hi ha el venedor (en origen), tret que opti per localitzar l'operació on resideix o hi ha establert el comprador (en destinació).

**d) Importació de béns.** En el cas d'importació de béns –quan el producte procedeix d'un país que no pertany a la UE–, la quota impositiva corresponent es liquida a la duana.

## 2) Prestació de serveis

Es qualifica com a *prestació de serveis* el subministrament de productes informàtics quan no té la condició de lliurament de béns, i es considera accessori a la prestació de serveis el lliurament del suport corresponent. En particular, es considera prestació de serveis el subministrament de productes informàtics que han estat confeccionats per encàrrec del destinatari d'acord amb les especificacions d'aquest destinatari, i també aquells altres que són objecte d'adaptacions substancials necessàries per a l'ús pel destinatari (art. 11.2.16 LIVA).

### Venda a particulars

En el cas de venda a particulars, la tributació serà en origen si el volum de vendes de l'empresari proveïdor no excedeix per any natural certs límits.

En canvi, la tributació serà en destinació si el volum de vendes excedeix per any natural certs límits o el venedor opta per localitzar l'operació on resideix el comprador.

### Normativa aplicable

Operacions interiors: art. 68.1 LIVA.

Adquisicions intracomunitàries: art. 71 LIVA.

Vendes a distància: art. 68.4 LIVA.

Importació de béns: art. 18 LIVA.

Es consideren serveis prestats per via electrònica els serveis que consisteixen en la transmissió enviada inicialment i rebuda en destinació per mitjà d'equips de processament, inclosa la compressió numèrica i l'emmagatzematge de dades, i del tot transmesa, transportada i rebuda per cable, ràdio, sistema òptic o altres mitjans electrònics. Entre d'altres, s'hi inclouen els següents:

- a) El subministrament i allotjament de llocs informàtics.
- b) El manteniment a distància de programes i d'equips.
- c) El subministrament i actualització de programes.
- d) El subministrament d'imatges, text i informació i la posada a la disposició de bases de dades.
- e) El subministrament de música, pel·lícules, jocs, inclosos els d'atzar o de diners, i d'emissions i manifestacions polítiques, culturals, artístiques, esportives, científiques o d'oci.
- f) El subministrament d'ensenyament a distància.

S'ha de tenir en compte que el fet que el prestador d'un servei i el destinatari d'aquest servei es comuniquin per correu electrònic no implica, per si mateix, que el servei prestat tingui la consideració de servei prestat per via electrònica.

El criteri per a la localització territorial de les prestacions de servei està determinat en l'article 69 de la LIVA i següents.

La situació de partida sobre aquest tema, i la regulació que hi havia fins a la reforma operada per la Llei 2/2010, d'1 de març, per la qual es transposen determinades directives en l'àmbit de la imposició indirecta, s'ha fonamentat en un model de tributació de les prestacions de serveis en origen, de manera que un servei s'havia d'entendre localitzat en el territori d'aplicació de l'impost per a quedar-hi subjecte. La regla general de localització era la seu del prestador o l'establiment permanent des del qual es prestés el servei i, a partir d'aquí, s'establien unes regles especials. A la pràctica, com que hi havia molts serveis que s'enquadraven en les regles especials, el criteri general tenia una aplicació residual. De totes les regles especials, les aplicables als serveis anomenats normalment *de professionals*, els de telecomunicacions i els prestats per via electrònica responien a un esquema de gravamen en destinació, més d'acord amb la idea de gravamen en la jurisdicció en què té lloc el consum.

Des de l'1 de gener de 2010, aquesta regla, amb algun matís, ha passat a ser aplicable amb caràcter general, en incorporar al dret intern el contingut essencial d'un conjunt de directives europees. En el nou sistema, l'article 69 distingeix les operacions purament empresarials, en les quals prestador i destinatari tenen aquesta condició, d'aquelles en què el destinatari és un particular. En el

primer grup, el gravamen es localitza en la jurisdicció de destinació, mentre que en el segon ho fa en la d'origen, amb la lògica exclusió dels serveis que tenen per destinataris particulars que resideixen en països o territoris tercers. És a dir, es graven en destinació:

- els serveis **que es prestin a favor d'un empresari o professional que actuï com a tal i radiqui en el territori d'aplicació de l'impost** la seu de la seva activitat econòmica, o hi tingui un establiment permanent o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual, amb independència d'on estigui establert el prestador dels serveis, i del lloc des del qual els presti;
- els serveis **prestats per un empresari o professional**, i la seu de la seva activitat econòmica o establiment permanent des del qual els presti o, si no, el lloc del seu domicili o residència habitual **sigui en el territori d'aplicació de l'impost**, quan el destinatari no sigui un empresari o professional que actuï com a tal.

Quant a les regles especials, la Llei 28/2014, de 22 de novembre, reforma les regles de localització dels serveis prestats via electrònica i la regulació, com a resultat de la reforma d'un nou règim especial.

A partir de l'1 de gener de 2015, els serveis de telecomunicació, radiodifusió o televisió i electrònics tributaran a l'estat membre d'establiment del client, sigui un empresari o professional, sigui una persona que no tingui aquesta condició (consumidor final), tant si el prestador del servei és un empresari establert a la Comunitat o fora d'aquesta.

Serveis de telecomunicacions, radiodifusió o TV i serveis electrònics prestats per un empresari comunitari

Localització destinatari	Lloc de tributació
Empresari d'un altre estat membre (EM)	EM on el client estigui establert o resideixi. El destinatari declara i ingressa l'IVA ("inversió del subjecte passiu").
Consumidor final d'un altre estat membre	EM on el client estigui establert o resideixi. El prestador del servei pot registrar-se en un sol EM per declarar i ingressar l'IVA mitjançant el règim de Mini Finestreta Única.
Empresari o consumidor final no comunitari	No subjecte. Excepció possible: en alguns casos, quan el servei sigui utilitzat de manera efectiva en el TAI.

Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

### Exemple

Un particular que té la residència habitual a França descarrega una pel·lícula en una pàgina web d'una empresa espanyola. L'empresa espanyola haurà de repercutir i ingressar l'IVA francès. Podrà optar per registrar-se i presentar les seves declaracions de l'IVA corresponent a aquests serveis a Espanya mitjançant el servei de Mini Finestreta Única.

Serveis de telecomunicacions, radiodifusió o TV i serveis electrònics prestats per un empresari no comunitari

Localització destinatari	Lloc de tributació
Empresari comunitari	EM on el client estigui establert o resideixi. El destinatari declara i ingressa l'IVA ("inversió del subjecte passiu").
Consumidor final comunitari	EM on el client estigui establert o resideixi. El prestador del servei pot registrar-se en un sol EM mitjançant el règim de Mini Finestreta Única.

Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

Aquest canvi en el lloc de tributació acompanya un nou règim al qual poden acollir-se, voluntàriament, les empreses prestadores d'aquests serveis.

El nou règim opcional, anomenat Mini Finestreta Única o Mini One-Stop Shop (MOSS), té la finalitat de minorar les "càrregues fiscals indirectes" que poguessin comportar per als operadors les noves regles de localització d'aquests serveis amb entrada en vigor el 2015 (a partir d'aquesta data, es considera que el servei es troba a l'Estat d'establiment o residència del consumidor final –estat membre de consum– i no en el del prestador).

Aquest règim permetrà que els empresaris o professionals no hagin d'identificar-se i donar-se d'alta en cada Estat de consum, ja que podran presentar les seves declaracions d'IVA des d'un únic punt al portal web del seu Estat d'identificació. Per fer-ho, hauran de registrar-se expressament en aquest règim.

La Llei 6/2018, de 3 de juliol, de pressupostos generals de l'Estat per al 2018 torna a modificar aquesta regulació, amb l'objectiu de reduir les càrregues administratives i tributàries que suposa per a les microempreses establertes en un únic estat membre que presten aquests serveis de manera ocasional a consumidors finals d'altres estats membres (operacions B2C) el fet de tributar en l'estat membre de consum. S'estableix un llindar comú a escala comunitària de 10.000 euros (IVA exclòs) que, en el cas que no sigui superat, implicarà que aquestes prestacions de serveis estiguin subjectes a l'IVA al seu estat membre d'establiment, encara que podran optar per la tributació a l'estat membre on estigui establert el destinatari del servei.

Així doncs, els serveis de telecomunicacions, radiodifusió, televisió i electrònics prestats per empresaris comunitaris a particulars establerts al territori espanyol d'aplicació de l'impost (TAI) tributaran al territori en qualsevol dels supòsits següents:

- El prestador està establert en més d'un estat membre.

- El prestador està establert en un únic estat membre i l'import total d'aquest tipus de serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres ha excedit els 10.000 euros (IVA exclòs).
- El prestador està establert en un únic estat membre i l'import total d'aquest tipus de serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres no ha excedit els 10.000 euros (IVA exclòs), però opta per la tributació al TAI.

En tots aquests casos, el subjecte passiu pot optar per tributar mitjançant el règim de Mini Finestreta Única a l'estat membre on estigui identificat.

D'altra banda, els serveis de telecomunicacions, radiodifusió, televisió i electrònics prestats per empresaris establerts a la Península o a les Balears a particulars d'altres estats membres tributaran al territori espanyol d'aplicació de l'impost (TAI) quan tinguin lloc aquests requisits:

- El prestador està establert únicament al TAI.
- L'import total d'aquest tipus de serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres no ha excedit els 10.000 euros (IVA exclòs).
- El prestador no ha optat per tributar a l'estat membre de consum (l'opció inclou, com a mínim, dos anys naturals).

### Exemple

Una empresa establerta únicament a Espanya presta serveis electrònics a clients nacionals. El juny del 2019 ofereix serveis a consumidors finals establerts a Alemanya per un import de 5.000 euros.

Aquests serveis es localitzen al territori espanyol d'aplicació de l'impost, ja que els serveis prestats a clients comunitaris diferents dels nacionals no superen els 10.000 euros. No obstant això, l'empresa pot optar per tributar a Alemanya, de manera que podrà registrar-se i presentar les seves declaracions de l'IVA corresponent a aquests serveis a Espanya mitjançant el servei de Mini Finestreta Única.

Telecomunicacions, radiodifusió o TV i serveis electrònics prestats per un empresari comunitari

Destinatari	Prestador		Lloc de tributació
Empresari d'un altre estat membre	Empresari establert en un o diversos EM.		EM on el client estigui establert o resideixi. El destinatari declara i ingressa l'IVA ("inversió del subjecte passiu").
Consumidor final d'un altre estat membre	Empresari establert en un únic EM.	L'import d'aquests serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres no excedeix els 10.000 euros (IVA exclòs).	EM on el prestador estigui establert. El prestador pot optar per tributar a l'EM on el client estigui establert o resideixi.
		L'import d'aquests serveis prestats a consumidors finals d'altres estats membres excedeix els 10.000 euros (IVA exclòs).	EM on el client estigui establert o resideixi. El prestador del servei pot registrar-se en un sol EM per declarar i ingressar l'IVA mitjançant el règim de Mini Finestreta Única.

Destinatari	Prestador	Lloc de tributació
	Empresari establert en més d'un EM.	EM on el client estigui establert o resideixi. El prestador del servei pot registrar-se en un sol EM per declarar i ingressar l'IVA mitjançant el règim de Mini Finestreta Única.
Empresari o consumidor final no comunitari	Empresari establert en un o diversos EM.	No subjecte. Excepció possible: en alguns casos, quan el servei sigui utilitzat de manera efectiva en el TAI.

Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

Telecomunicacions, radiodifusió o TV i serveis electrònics prestats per un empresari no comunitari

Destinatari	Lloc de tributació
Empresari comunitari	EM on el client estigui establert o resideixi. El destinatari declara i ingressa l'IVA ("inversió del subjecte passiu").
Consumidor final comunitari	EM on el client estigui establert o resideixi. El prestador del servei pot registrar-se en un sol EM mitjançant el règim de Mini Finestreta Única.
Empresari o consumidor final no comunitari	No subjecte. Excepció possible: en alguns casos, quan el servei sigui utilitzat de manera efectiva en el TAI.

Font: elaboració pròpia a partir de l'Agència Tributària

En la mateixa línia es reforma el Règim especial aplicable als serveis de telecomunicacions, radiodifusió o televisió i als prestats per via electrònica per empresaris o professionals no establerts a la Comunitat (art. 163 *octodecies*.Dos.a i 163 *novodecies*.Uno.a LIVA).

Per afavorir el compliment voluntari de les obligacions tributàries i la possibilitat d'acollir-se als sistemes simplificats de finestreta única, se suprimeix la limitació que consisteix en què els empresaris o professionals no establerts en la Comunitat, però registrats a l'efecte de l'IVA en un estat membre (per exemple, perquè efectuen ocasionalment operacions subjectes a l'IVA en l'estat membre esmentat), no puguin fer servir ni el règim especial aplicable als empresaris establerts a la Comunitat ni el règim especial aplicable als no establerts en la Comunitat, de manera que podran utilitzar aquest últim.

#### Normativa

El règim especial aplicable als serveis prestats per via electrònica es recull en el capítol VIII del títol IX de la LIVA (art. 163 bis, art. 163 ter i art. 163 quarter).

## 5.2. L'Administració electrònica

En els últims anys, l'Administració pública ha incorporat, en la seva activitat diària, l'ús de les tecnologies de la informació i la comunicació i ha impulsat el desenvolupament d'una administració electrònica per millorar la prestació del servei públic i facilitar les relacions amb els ciutadans, les empreses i les organitzacions. Aquesta incorporació gradual dels mitjans electrònics en el desenvolupament de l'activitat de l'Administració encara és difícil de mesurar, però són evidents els passos que s'han fet per a implementar una Administra-



ció electrònica, i la seva consolidació –en aquest desenvolupament és pioner l'àmbit administratiu tributari– està contribuint a la transformació econòmica i social de la nostra societat.

L'expressió *administració electrònica* inclou els diferents usos que fa l'Administració de mitjans electrònics i implica una transformació organitzativa i procedimental àmplia d'aquesta administració. A més, per a un funcionament efectiu de l'Administració electrònica, es requereix una regulació adequada que garanteixi la seguretat jurídica de les transaccions electròniques i el dret dels ciutadans en les relacions que tenen amb l'Administració.

La Llei 11/2007, de 22 de juny, d'accés electrònic de la ciutadania als serveis públics (LAECSP), estableix les bases del règim jurídic de l'Administració electrònica espanyola. Fins llavors, la regulació bàsica de l'Administració electrònica es trobava en la Llei 30/1992, de 26 de novembre, de règim jurídic de les administracions públiques i del procediment administratiu comú. La normativa actual regula les relacions administratives sobre la base de reconèixer als ciutadans el dret de fer servir mitjans electrònics per a relacionar-se amb l'Administració, cosa que implica un compromís jurídic d'incorporar les tecnologies de la informació i la comunicació a totes les funcions administratives. Això constitueix un canvi important perquè el reconeixement del dret de la ciutadania de relacionar-se amb l'Administració pública a partir de mitjans electrònics comporta l'obligació de l'Administració de dotar-se dels mitjans i sistemes electrònics necessaris perquè aquest dret es pugui exercitar. Se supera així el caràcter voluntari que fins llavors havia tingut la incorporació de mitjans electrònics a l'Administració pública, la qual cosa representa un impuls clar al desenvolupament de l'Administració electrònica.

Ara bé, no podem passar per alt que l'Administració electrònica té un caràcter instrumental. El seu impuls no constitueix un fi en si mateix, sinó que és un instrument que ha de permetre avançar cap a una Administració pública més oberta, més pròxima i més transparent. El fonament de l'ús de les TIC en l'àmbit administratiu es troba en el principi d'eficàcia dels serveis públics, recollit en l'article 103 de la Constitució.

### 5.2.1. L'ús de les TIC per part de l'Administració tributària

El dret general dels ciutadans de relacionar-se amb les administracions públiques fent servir mitjans electrònics reconegut en la LAECSP es concreta, entre d'altres, en el dret d'obtenir informació i fer consultes i al·legacions, el dret de formular sol·licituds, manifestar el consentiment i entaular pretensions i el dret de fer pagaments i transaccions i oposar-se a actes administratius (6.1 LAECSP). Gràcies a la seu electrònica, les administracions públiques difonen informació, faciliten accés al registre electrònic i canalitzen l'accés als serveis públics i als procediments administratius.

#### Llei 11/2007 (LAECSP)

El dret dels ciutadans a la relació electrònica amb l'Administració pública, reconegut per la Llei 11/2007, comporta haver d'establir una estructura informàtica i electrònica que possibiliti la interacció tecnològica.

Encara que amb abast limitat, la necessitat de concretar les seves previsions s'ha dut a terme amb el Reial decret 1671/2009, de 6 de novembre, de desplegament parcial de la Llei 11/2007.

#### Avantatge de les TIC

Les TIC permeten accelerar la tramitació de procediments i aporten més transparència a les relacions amb l'Administració.

#### Seu electrònica

La seu electrònica és l'adreça electrònica disponible per als ciutadans a partir de xarxes de telecomunicacions mitjançant la qual les administracions públiques difonen informació i presten serveis.

La translació del que es disposa en la LAECSP a la hisenda pública es materialitza en la Llei general tributària (LGT). Segons l'article 96.1 de l'LGT, l'Administració tributària ha de promoure la utilització de les tècniques i dels mitjans electrònics, informàtics i telemàtics necessaris per a dur a terme la seva activitat i l'exercici de les seves competències, amb les limitacions que estableixin la Constitució i les lleis. Aquest impuls a la utilització de les TIC comporta la necessitat d'incorporar les tecnologies en l'àmbit intern de l'Administració tributària i de l'aplicació d'aquestes tecnologies en l'esfera de relació amb els obligats tributaris.

#### **Art. 96.2 LGT**

“Quan sigui compatible amb els mitjans tècnics de què disposi l'Administració tributària, els ciutadans s'hi poden relacionar per exercir els seus drets i complir les seves obligacions a través de tècniques i mitjans electrònics, informàtics o telemàtics amb les garanties i els requisits previstos en cada procediment.”

Com hem comentat més amunt, la LAECSP atorga caràcter voluntari a la utilització de la via telemàtica per a canalitzar les relacions dels ciutadans amb l'Administració, però no impedeix que algun precepte legal pugui imposar el caràcter obligatori d'aquest canal a determinats obligats tributaris i en algun cas concret. En aquesta línia, l'LGT preveu la possibilitat que el Ministeri fixi les declaracions o autoliquidacions, comunicacions, sol·licituds i qualsevol altre document amb transcendència tributària que s'hagi de presentar per mitjans telemàtics. I la veritat és que hi ha una tendència clara a ampliar força el nombre de tributs i obligats afectats per aquesta obligatorietat (un exemple d'això és la declaració de l'impost de societats, model 200, quan el subjecte passiu és una societat anònima o limitada o l'autoliquidació mensual de l'impost sobre el valor afegit, model 303).

#### **Art. 98.4 LGT**

“En l'àmbit de competències de l'Estat, el ministre d'Hisenda pot determinar els supòsits i les condicions en què els obligats tributaris han de presentar per mitjans telemàtics les seves declaracions, autoliquidacions, comunicacions, sol·licituds i qualsevol altre document amb transcendència tributària.”

La seu electrònica de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària (AEAT), creada mitjançant la Resolució de 28 de desembre de 2009, està disponible per a tots els ciutadans de manera gratuïta i permanent. La seu electrònica està subjecta als principis de publicitat oficial, responsabilitat, qualitat, seguretat, disponibilitat, accessibilitat, neutralitat i interoperabilitat. Les seues electròniques fan servir per a identificar-se, i garantir una comunicació segura, sistemes de signatura electrònica basats en certificats de dispositiu segur o un mitjà equivalent (art. 17 LAECSP).

#### **Enllaç d'interès**

La principal seu electrònica de l'AEAT correspon a l'adreça electrònica <http://agenciatributaria.gob.es>, a la qual es pot accedir directament i també pel portal d'Internet <http://www.agenciatributaria.es>.

### 5.2.2. Signatura electrònica

Les diverses normes que han possibilitat presentar declaracions i sol·licituds tributàries per Internet han establert els requisits, jurídics i tècnics, necessaris per a fer-ho. Entre els tècnics, hi ha l'exigència d'estar en possessió d'un certificat electrònic d'usuari.

Amb caràcter general, la Llei 59/2003, de 19 de desembre, de signatura electrònica, en regula l'eficàcia jurídica i el règim jurídic de la prestació de serveis de certificació. Els certificats han de ser expedits per la Fàbrica Nacional de Moneda i Timbre o per qualsevol altre prestador de serveis de certificació acreditat i han de complir unes condicions mínimes imprescindibles perquè es puguin mantenir les degudes garanties en els procediments tributaris. Concretament, l'Ordre HAC/1181/2003, de 12 de maig, estableix normes específiques sobre l'ús de la signatura electrònica en les relacions tributàries per mitjans electrònics, informàtics i telemàtics amb l'AEAT.

### 5.2.3. Factura electrònica

La factura electrònica constitueix un instrument clau d'impuls a la societat de la informació, sense perjudici d'erigir-se en una eina fonamental de l'Administració tributària per a exercir un control sobre les operacions comercials.

La facturació electrònica és una iniciativa emblemàtica de la Comissió Europea i forma part de l'agenda digital per a Europa 2020, si bé el grau de penetració mitjana d'aquesta facturació és encara baix a les empreses, sobretot a les pimes. Per a impulsar l'ús generalitzat de la facturació electrònica, la UE ha fixat fa poc quatre prioritats essencials:

- **Garantir un entorn legal coherent per a la facturació electrònica.** A partir de l'1 de gener de 2013, els estats membres estaran obligats a aplicar el principi d'igualtat de tracte a les factures en format paper i en format electrònic.
- **Aconseguir un ús generalitzat en el mercat gràcies a les petites i mitjanes empreses.** Amb aquest objectiu es promouran activitats de sensibilització de les pimes pel que fa al potencial de la facturació electrònica i s'espera que l'obligació d'utilitzar la factura electrònica en el marc de la contractació amb el sector públic contribuirà a assolir aquest objectiu.
- **Afavorir un context que generi el màxim ús possible.** La factura electrònica és una eina que millora l'eficiència en la gestió i la competitivitat de les empreses, si bé encara no s'aprecia prou la reducció de costos que comporta fer-la servir. Cal la implantació de solucions tecnològiques per a superar aquest obstacle per a fer-ne la implantació efectiva.

#### Difusió de la factura electrònica

Segons la Llei 56/2007, de 28 de desembre, de mesures d'impuls a la societat de la informació, el Govern ha d'impulsar l'ús de la factura electrònica entre empresaris, professionals i altres agents del mercat, en particular entre les petites i mitjanes empreses i en les anomenades *microempreses*, amb la finalitat de fomentar el desenvolupament del comerç electrònic.

- **Promoure un model de dades normalitzat per a la facturació electrònica.** La falta d'harmonització legislativa existent ha comportat un conjunt heterogeni de normes que són difícils de conèixer i de complir, sobretot en les operacions transfrontereres. Això es tradueix en falta de seguretat en la validesa de l'instrument.

A Espanya, l'impuls normatiu a la utilització de la factura electrònica s'estableix amb l'Ordre del Ministeri d'Economia i Hisenda de 10 d'abril de 2007, EHA/962/2007, si bé el sistema de facturació telemàtica ja estava previst en la Llei de l'IVA.

Partint de l'obligació que tenen els professionals i empresaris d'emetre factures, a més de conservar-ne una còpia durant un període determinat, la Llei de l'IVA preveu que les factures poden ser transmeses per mitjans electrònics sempre que el destinatari hi hagi donat el consentiment i els mitjans electrònics utilitzats en la transmissió garanteixin l'autenticitat de l'origen de la factura i la integritat del contingut.

#### **Art. 88 LIVA**

"La repercussió de l'impost s'ha d'efectuar mitjançant factura o document substitutiu en les condicions i amb els requisits que es determinin."

#### **Art. 164.2 LIVA**

"Les factures expedides per l'empresari o professional, pel seu client o per un tercer, en nom i per compte d'aquest empresari o professional, podran ser transmeses per mitjans electrònics, sempre que, en aquest últim cas, el destinatari de les factures hagi donat el consentiment i els mitjans electrònics utilitzats en la seva transmissió garanteixin l'autenticitat del seu origen i la integritat del seu contingut.

Reglamentàriament es determinaran els requisits als quals s'hagi d'ajustar la facturació electrònica."

Segons la Llei 56/2007, de 28 de desembre, de mesures d'impuls a la societat de la informació, s'entén que la factura electrònica és un document electrònic que compleix els requisits legalment i reglamentàriament exigibles a les factures i que, a més, garanteix l'autenticitat de l'origen d'aquestes factures i la integritat del contingut, la qual cosa impedeix el repudi de la factura per l'emissor (art. 1.1).

Per tant, la factura electrònica:

- **És un document electrònic.** Es considera document electrònic la informació de qualsevol naturalesa en forma electrònica, arxivada en un suport electrònic segons un format determinat i susceptible d'identificació i tractament diferenciat.
- **Ha de complir els requisits que legalment i reglamentàriament siguin exigibles a les factures, entre els quals s'inclouen tots els esments i aspectes que hi ha d'haver en la redacció.** Independentment del suport i de la forma del tractament, electrònica o manual, aquests requisits han

#### **Ordre EHA/962/2007**

La regulació reglamentària de les obligacions de facturació contingudes en el Reial decret 1496/2003, de 28 de novembre, s'ha desplegat mitjançant l'Ordre EHA/962/2007, de 10 d'abril, per la qual es desenvolupen determinades disposicions sobre facturació telemàtica i conservació electrònica de factures.

#### **Factura electrònica**

La factura electrònica és un conjunt de registres lògics, emmagatzemats en suports susceptibles de ser llegits per equips electrònics de processament de dades, que documenten les operacions empresarials o professionals, amb els requisits exigits per a les factures convencionals.

d'estar compresos en qualsevol factura i, consegüentment, no pel fet de ser electrònica ha de deixar de tenir aquests continguts, encara que no pel fet de tenir aquests continguts ja compleix tots els requisits exigibles a la facturació electrònica.

- **Ha de garantir l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut.** La factura electrònica serà acceptada fiscalment sempre que es garanteixi l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut. Només els originals de les factures i dels documents substitutius, i també les còpies i els duplicats d'aquests originals, tindran el valor com a justificants que la normativa tributària els atorga respectivament, i no tindran aquesta consideració els obtinguts pels destinataris sense la intervenció i acceptació de l'obligat a expedir-los, amb les excepcions previstes en aquesta norma, pel fet de no quedar garantida l'autenticitat de l'origen i la integritat del contingut dels originals esmentats.
- **Ha de contenir la característica de no poder ser repudiada per l'emissor.** Com que no pot ser repudiada, això és, com que no pot ser negada per l'emissor, conté la garantia necessària per al qui la rep i hi està obligat, per a poder continuar el camí que tancarà el cicle de la facturació electrònica. No podem, ni podem, passar per alt que hi ha unes obligacions que han de complir les dues parts a partir de l'emissió de la factura, i que aquestes obligacions porten altres conseqüències, entre les quals hi ha complir deures públics derivats d'aquesta facturació.

#### **Directiva 2011/115/CE**

Cal tenir en compte el que diu la Directiva 2011/115/CE:

- L'ús de la factura electrònica està condicionat al fet que l'accepti el receptor.
- S'ha de garantir l'autenticitat de l'origen d'una factura, la integritat del contingut i la llegibilitat, tant si és en paper com en format electrònic, des del moment de l'expedició fins a la fi del període de conservació.
- Cada subjecte passiu ha de determinar la manera de garantir l'autenticitat de l'origen de les factures, la integritat del contingut i la llegibilitat.

Amb caràcter general, els documents i factures substitutius s'han de conservar en el suport en què van ser expedits i rebuts originalment, ja que d'aquesta manera s'assegura la possibilitat que es pugui verificar a cada moment que es tracta d'originals. Com a excepció, es preveu la possibilitat que si el document es rep en suport electrònic i arriba signat per un sistema de signatura electrònica reconeguda, el destinatari que disposi de l'opció corresponent en el seu dispositiu de verificació de signatura pugui imprimir el document de manera llegible al costat de sengles marques gràfiques d'autenticació. El document o factura substitutiu conservat així és una opció vàlida, pensada per a possibilitar la conciliació dels interessos dels empresaris i professionals que volen ex-

pedir factures electròniques signades i els dels destinataris que, per la reduïda dimensió o desenvolupament tecnològic que tenen, volen conservar aquests documents en paper.

## Resum

La presència d'externalitats, i també les característiques de béns públics de molts dels béns ambientals, fan necessària la intervenció del sector públic per aconseguir evitar o disminuir aquestes fallades del mercat. Aquesta intervenció pot adoptar diverses formes, de les quals l'establiment de tributs ambientals n'és una.

L'ús dels impostos amb finalitats de protecció ambiental és una pràctica bastant consolidada en bona part dels països de la Unió Europea –la qual ha donat origen al que s'ha denominat *reforma fiscal verda*– que té com a punt de partida la cerca de sistemes fiscals més eficients i senzills i es reflecteix en solucions tècniques àmpliament conegudes: impostos menys elevats i més amplis, reducció de tractaments preferencials i de tipus marginals i canvi en el pes relatiu dels diferents impostos a favor de la imposició indirecta.

La novetat principal de la reforma fiscal verda és la idea d'associar regulació ambiental i canvi fiscal en una proposta que converteix la imposició ambiental en factor clau de les transformacions tributàries. Així, es proposa que els impostos ambientals s'utilitzin per a compensar les retallades fetes en la imposició directa, especialment en la imposició sobre la renda, assegurant la recaptació i amb efectes distributius.

Entre els estats membres de la Unió Europea les idees de reformes impositives verdes han tingut èxits diversos, i en el cas d'Espanya la fiscalitat ambiental ha tingut i té un caràcter residual. Les causes que poden explicar que el sistema fiscal espanyol estigui mancat de l'argument mediambiental, a diferència de la majoria dels països del seu entorn, són diverses, si bé cal assenyalar que algunes deriven de la distribució del poder fiscal entre els tres nivells d'administració: central, autonòmica i local.

Pel que fa referència a l'Administració central, es podria afirmar que no ha establert cap impost ecològic en sentit estricte. Si bé hi ha figures impositives que tenen efectes sobre el medi ambient, també és cert que l'objectiu fonamental és de caràcter recaptatori. La dimensió mediambiental en el sistema tributari espanyol es limita a la introducció d'aspectes mediambientals en tributs ja existents com l'impost de societats, l'IRPF, l'impost sobre hidrocarburs, l'impost sobre l'electricitat o el cànon d'abocaments. Les comunitats autònomes i les corporacions locals disposen així d'una altra via de recursos en l'aspecte ambiental: la cessió de determinats impostos estatals. És el cas de l'impost sobre les vendes detallistes d'hidrocarburs i l'impost sobre matriculació de determinats mitjans de transport.

Les tecnologies de la informació i la comunicació obren també una segona línia de reflexió en relació amb la fiscalitat. D'una banda, perquè han comportat l'aparició i consolidació d'un nou servei de la societat de la informació, el comerç electrònic, que en un entorn globalitzat troba el seu camp natural d'expansió, i, d'altra, perquè diversifiquen les formes de prestació dels serveis públics i de relació de l'Administració tributària amb els contribuents. En tot cas, la irrupció tecnològica fa necessari verificar i, si escau, adaptar els principis de política fiscal internacional a una nova realitat.

El problema principal que el comerç electrònic planteja des del punt de vista de la fiscalitat es pot resumir en un augment del risc de frau i evasió fiscal i la disminució consegüent de la recaptació. Aquest risc es deu fonamentalment al caràcter internacional i a l'entorn virtual en el qual es desenvolupen les operacions.

En l'àmbit de la fiscalitat directa els impostos que recauen sobre la renda són els que més preocupen els diferents estats. La regulació actual d'aquest tribut es basa en la tributació en origen de la renda, la qual cosa pot generar tant situacions de doble imposició, com d'absència de tributació davant la deslocalització fàcil de les activitats i la mobilitat dels subjectes que hi intervenen. Les qüestions que incideixen directament en els efectes esmentats són tres: la determinació de la residència del contribuent, l'operativitat del concepte actual d'*establiment permanent* i els problemes relacionats amb la qualificació de les rendes generades pel comerç electrònic.

En l'àmbit de la imposició indirecta, els lliuraments de béns i les prestacions de serveis fetes en un entorn digital fora de línia –és a dir, utilitzant mitjans de transport tradicionals– no originen problemes especials de localització i quantificació de l'operació. Per contra, les compravendes en línia de béns i serveis electrònics que s'envien en format digital encaixen malament en el model de tributació de l'IVA harmonitzat. Amb l'objectiu d'excloure únicament de gravamen els serveis que tenen com a destinataris particulars residents en països o territoris no comunitaris, s'estableix que les operacions purament empresarials es gravaran en destinació, mentre que ho faran en origen les operacions amb particulars.

Des del punt de vista de la gestió tributària, l'Administració tributària està implementant l'ús de les TIC en la major part de les seves prestacions d'informació i assistència al contribuent i ha vetllat per potenciar-ne l'ús i impulsar la inclusió digital. La seu electrònica de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària, creada el desembre del 2009, està disponible per a tots els ciutadans de manera gratuïta i permanent. La seu electrònica està subjecta als principis de publicitat oficial, responsabilitat, qualitat, seguretat, disponibilitat, accessibilitat, neutralitat i interoperabilitat.



Les diverses normes que han possibilitat presentar declaracions i sol·licituds tributàries per Internet han establert els requisits, jurídics i tècnics, necessaris per a això. Entre aquests últims, trobem l'exigència d'estar en possessió d'un certificat electrònic d'usuari. La Llei de signatura electrònica del 2003 en regula l'eficàcia jurídica i el règim jurídic de la prestació de serveis de certificació.

Finalment, cal fer esment també a la factura electrònica, que constitueix un instrument clau d'impuls a la societat de la informació, sense perjudici d'erigir-se en una eina fonamental de l'Administració tributària per a exercir un control sobre les operacions comercials. La facturació electrònica és una iniciativa emblemàtica de la Comissió Europea i forma part de l'agenda digital per a Europa 2020, si bé el grau de penetració mitjana de la facturació electrònica és encara baix entre empreses, especialment entre les pimes.



## Bibliografia

**Barón Crespo, Enrique** (coord.) (2012). *Fiscalidad verde en Europa. Objetivo 20/20/20*. Centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PwCe IE Business School.

**Calvo Vérguez, Juan** (2009). "La problemática de la calificación de las rentas derivadas de operaciones de comercio electrónico". *Impuestos. Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*.

**Carbajo Vasco, Domingo** (2000, setembre). "Fiscalidad del comercio electrónico: Cuestiones generales". *Partida Doble* (núm. 114).

**Delgado García, Ana M.** (2011). "El IVA en el comercio electrónico". *Revista Técnica Tributaria* (núm 92).

**Eurostat** (2011). *Europe en figures. Eurostat yearbook 2011*. Luxemburg: Publications Office of the European Union.

**Eurostat** (2011). *Taxation trends in the European Union*. Luxemburg: Publications Office of the European Union.

**Franco Sala, Luis** (1995). *Política Económica del Medio Ambiente*. Barcelona: Cedecs.

**Gago, Alberto; Labandeira, Xavier** (2010). "Impuestos ambientales y reformas fiscales verdes en perspectiva". *Economics for Energy*. WP09/2010.

**Hortalà i Vallvé, Joan; Roccatagliata, Franco; Valente, Piergiorgio** (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Barcelona: Ed. CISS.

**Jorge García-Inés, Marta** (2007). "La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España". *Revista Valenciana de Economía y Hacienda* (núm. 14.I).

**Magadán Díaz, Marta** (2009). "Imposición verde y financiación autonómica, evolución y estructura territorial". *Economía Industrial* (núm. 371, pàg.155-167).

**Morcillo Moreno, Juana** (2010). "Las TIC en el marco de la globalización: pasado, presente y futuro de la Administración electrónica". *Diario La Ley* (núm. 7470, ref. D-274).

**Sánchez Serena, Isabel** (2012). "La factura electrónica en España". *Revista de Internet, Derecho y Política* (núm. 13).

