

Nuevas líneas de la fiscalidad

Diego Cervera Itarte
Amèlia Díaz Álvarez
Mar Sabadell i Bosch

PID_00181732



Los textos e imágenes publicados en esta obra están sujetos –excepto que se indique lo contrario– a una licencia de Reconocimiento-NoComercial-SinObraDerivada (BY-NC-ND) v.3.0 España de Creative Commons. Podéis copiarlos, distribuirlos y transmitirlos públicamente siempre que citéis el autor y la fuente (FUOC. Fundació para la Universitat Oberta de Catalunya), no hagáis de ellos un uso comercial y ni obra derivada. La licencia completa se puede consultar en <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/legalcode.es>

Índice

Introducción	5
Objetivos	7
1. Fiscalidad ambiental	9
1.1. Justificación de la intervención pública en la protección del medio ambiente	9
1.1.1. Justificación económica	9
1.1.2. Justificación jurídica	11
1.2. Soluciones propuestas: instrumentos económicos, controles directos o reglamentaciones	12
1.2.1. Los controles directos	13
1.2.2. Los instrumentos económicos	14
2. Imposición ambiental y reforma fiscal verde	23
2.1. El empleo de los impuestos con fines de protección ambiental	23
2.2. ¿Cuándo calificaremos un impuesto como ecológico o ambiental?	24
2.3. Clases de impuestos ambientales	26
3. Evolución de la fiscalidad ambiental en la Unión Europea	28
4. La fiscalidad ambiental en España	33
4.1. Contexto de la fiscalidad española en el ámbito medioambiental	33
4.2. Competencias tributarias en el ámbito estatal, autonómico y local	34
4.2.1. Ámbito Administración Central	34
4.2.2. Ámbito comunidades autónomas	37
4.2.3. Ámbito entidades locales	40
5. Fiscalidad y tecnologías de la información y la comunicación	42
5.1. El comercio electrónico	43
5.1.1. Los servicios de la sociedad de la información y la Directiva 2000/31 sobre Comercio Electrónico	43
5.1.2. Aproximación al concepto de comercio electrónico	45
5.1.3. El comercio electrónico y la nueva problemática fiscal	46
5.2. La administración electrónica	57

5.2.1. El uso de las TIC por parte de la Administración Tributaria	58
5.2.2. Firma electrónica	59
5.2.3. Factura electrónica	60
Resumen	63
Bibliografía	67

Introducción

Si bien en la mayoría de países queda en estos momentos poco margen para la creación de nuevos impuestos desde una perspectiva de un sistema fiscal tradicional, existen algunos ámbitos en los que en las últimas décadas han ido apareciendo o estableciéndose poco a poco lo que podríamos llamar nuevas líneas de la fiscalidad. De ellas, vamos a centrarnos aquí en dos, cuya importancia, aunque por motivos distintos, ha ido creciendo en los últimos años: la fiscalidad ambiental y la fiscalidad relacionada con las tecnologías de la información y de la comunicación.

La fiscalidad ambiental es defendida desde varias líneas de argumentación, que van desde la posibilidad de abrir nuevas vías de ingresos impositivos que permitan a los diferentes gobiernos reducir la imposición en otros ámbitos, como el gravamen sobre el trabajo, hasta su justificación como un medio de conseguir evitar o disminuir los efectos negativos, que diferentes actividades de producción o de consumo pueden producir sobre el medio ambiente, consiguiendo al mismo tiempo que aquellos que producen dichos efectos acaben soportando los costes de los mismos, dando así cumplimiento al principio de que “quien contamina paga”.

Como podremos comprobar, las llamadas reformas fiscales verdes van imponiéndose poco a poco en los diferentes países de la Unión Europea, si bien lo hacen a distintos ritmos, como ocurre también con otros impuestos.

La fiscalidad relacionada con las tecnologías de la información y de la comunicación surge más bien como necesidad de dar respuesta a una realidad que se ha ido imponiendo en diferentes ámbitos, con efectos económicos muy importantes. Actualmente, las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) se utilizan intensamente en un conjunto creciente de actividades económicas y están suponiendo una fuerte transformación en la forma en la que nos organizamos, trabajamos y nos relacionamos. La fiscalidad no puede ser ajena, por tanto, a estas actividades, y en este sentido, cobra cada vez más importancia el trato fiscal que se da a actividades tales como el comercio electrónico y su encaje en la imposición indirecta ya existente, en especial en el impuesto sobre el valor añadido.

Por otro lado, es importante también tener en cuenta el papel que las nuevas tecnologías están teniendo en el funcionamiento de las administraciones públicas y en la relación de las mismas con sus administrados. Temas tales como la firma electrónica, la factura electrónica, entre otros, son de importancia clave en cualquier Administración, y su control resulta de especial importancia.

En el ámbito fiscal, cabe señalar la importancia que ha tenido y sigue teniendo la posibilidad de realizar trámites fiscales a través de la Red en los diferentes niveles de la Administración (estatal, autonómica y local).

Objetivos

El objetivo general de este módulo es conocer cuáles son las nuevas líneas de fiscalidad existentes en la actualidad y cuál es su justificación desde diferentes puntos de vista. Dicho objetivo general puede desglosarse en los siguientes objetivos específicos:

1. Conocer la justificación económica de los impuestos ambientales.
2. Analizar la evolución de la imposición ambiental en los diferentes países de la Unión Europea.
3. Conocer la situación actual de la imposición ambiental en España, poniendo el énfasis en los tres niveles de Administración existentes: estatal, autonómica y local.
4. Analizar la relación existente entre la fiscalidad y las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación.
5. Conocer la problemática fiscal derivada del comercio electrónico.
6. Analizar el uso de las TIC por parte de la Administración Tributaria.
7. Conocer el funcionamiento de la administración electrónica y los cambios que implica.

1. Fiscalidad ambiental

1.1. Justificación de la intervención pública en la protección del medio ambiente

Se puede definir el medio ambiente como "un complejo sistema caracterizado por un entramado de interrelaciones de factores y fenómenos físicos, bióticos, socioeconómicos y culturales en continua interacción y que se manifiestan a través de flujos de energía, materia e información, proporcionándole homogeneidad estructural y funcional".

La justificación de la intervención pública en el medio ambiente puede analizarse desde dos puntos de vista: el económico y el jurídico. A continuación se hará referencia a ambos enfoques.

1.1.1. Justificación económica

El sistema económico actual se basa en la economía de mercado para casi la totalidad de países del mundo. El mercado pretende asignar de forma eficiente los recursos escasos a través de la valoración de los bienes y servicios, asignando un precio a sus transacciones e intercambios.

El ámbito de la fiscalidad medioambiental se refiere al medio ambiente físico natural que desarrolla una serie de funciones que se pueden ver alteradas por la acción del sistema económico, tanto en el momento de la producción como en el momento del consumo. Dichas funciones son:

- 1) Suministrar recursos naturales, renovables y no renovables, al sistema económico.
- 2) Facilitar un conjunto de bienes naturales para la mejora de la calidad de vida de la sociedad.
- 3) Ofrecer una capacidad de recepción y asimilación de los residuos.
- 4) Mantener la vida por medio de sus complejos procesos.

El sistema económico en el desarrollo de su actividad genera impactos negativos sobre el medio ambiente, ya sea en la explotación de recursos naturales, o bien en la contaminación del ámbito natural, alterando dicha función de provisión de recursos para la economía.

Decimos que se producen **fallos de mercado** cuando existen externalidades o efectos externos y cuando existen bienes públicos.

Por lo tanto, el sistema de precios que determina el mercado no contempla dichos aspectos (contaminación, sobreexplotación, degradación, etc.), no asignando eficientemente los recursos escasos.

En economía se produce un **efecto externo** cuando las acciones (consumo o producción) de un agente económico afectan a las decisiones o bienestar de otro agente económico y dicho efecto no se recoge en el sistema de precios de mercado. Por lo tanto, además de producir una pérdida de bienestar (efecto negativo) o una ganancia (efecto positivo), esta no es compensada.

La fiscalidad medioambiental se centra básicamente en intentar corregir los efectos externos negativos que una actividad produce sobre otra. En este sentido, se pueden distinguir cuatro clases de efectos externos negativos:

1) Efectos de la producción sobre la producción.

Ejemplo

Una fábrica contamina el agua del río que utiliza otra fábrica en su proceso de producción.

2) Efectos de la producción sobre el consumo.

Ejemplo

Una fábrica contamina el agua del río que utilizan unos bañistas en un curso inferior del río.

3) Efectos del consumo sobre el consumo.

Ejemplo

Unos vehículos al desplazarse contaminan el aire que respiran unos ciclistas que se desplazan en la misma dirección.

4) Efectos del consumo sobre la producción.

Ejemplo

La contaminación de los vehículos de una ciudad impide que se puedan producir verduras en huertos urbanos.

Podemos definir los bienes públicos puros como aquellos cuyo consumo es simultáneamente no exclusivo y no rival; es decir, no exclusivo cuando no se puede excluir a nadie del consumo del bien una vez se ha ofrecido; y no rival cuando el aprovechamiento del bien por parte de un agente no excluye la posibilidad del consumo por otros. Los bienes públicos impuros son los que reúnen sólo una de las dos propiedades citadas.

Ejemplo

Un ejemplo de bien público puro sería el aire, que puede verse alterado por la contaminación atmosférica. Un parque natural también tendría la categoría de bien público hasta que no se llegue a un nivel de congestión en el que el consumo de un agente adicional perjudique el consumo del resto de agentes.

En resumen, las principales propuestas de solución al problema de la contaminación ambiental justifican la intervención del sector público en la protección del medio ambiente, basándose en las teorías económicas de los bienes públicos y de las externalidades negativas, las cuales recomiendan la actuación pública ante las ineficiencias del mercado.

1.1.2. Justificación jurídica

Dentro del ordenamiento jurídico español encontramos diversas fuentes normativas que reflejan la preocupación por el medio ambiente.

La Constitución española de 1978 recoge en su artículo 45 un mandato referido a la protección del medio ambiente.

Art. 45 CE

"1. Todos tienen el derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado para el desarrollo de la persona, así como el deber de conservarlo.

2. Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.

3. Para quienes violen lo dispuesto en el apartado anterior, en los términos que la ley fije se establecerán sanciones penales o, en su caso, administrativas, así como la obligación de reparar el daño causado."

En este sentido, el sistema tributario (cuando se habla de la "indispensable solidaridad colectiva") puede modificar las actuaciones de los agentes para conseguir lo que establece el punto 2 del artículo 45: mejorar la calidad de vida y defender y restaurar el medio ambiente.

Por otro lado, el Código penal dedica, en el título XVI, el capítulo III a los delitos contra los recursos naturales y el medio ambiente (art. 325 a 331). Aunque fuera del ámbito fiscal muestra la preocupación medioambiental del ámbito jurídico español.

Finalmente, a lo largo de los años, y principalmente a partir de la década de los noventa, se establecen una serie de normativas en ámbitos muy diversos (y también en el fiscal) por los diferentes niveles de la Administración pública (estatal, regional, municipal) con el objetivo de la protección medioambiental.

1.2. Soluciones propuestas: instrumentos económicos, controles directos o reglamentaciones

De todo lo expuesto en el subapartado 1.1 se deriva claramente que deben articularse medidas que procuren la conservación del medio ambiente.

La política económica del medioambiente dispone de dos grandes grupos de instrumentos:

- 1) Los controles directos.
- 2) Los instrumentos propiamente económicos.

Además, también se incluiría como instrumento la formación y la persuasión moral que contemplaría la información, la educación y las campañas de concienciación pública, que promueven comportamientos voluntarios de la sociedad en el respeto y la mejora del medioambiente.

En el diseño de los diferentes instrumentos medioambientales, y en consecuencia también en los tributos medioambientales, se deben considerar una serie de criterios en su elaboración (Franco, 1995, pág. 85):

1) **Eficacia.** El instrumento propuesto debe cumplir con los objetivos propuestos de protección y mejora del entorno. Dicha eficacia estará muy relacionada con la aceptabilidad del instrumento, ya que una fuerte oposición (por ejemplo, un tributo muy elevado) reduciría en gran medida las posibilidades de éxito en la consecución de los objetivos.

2) **Eficiencia económica.** Los costes de la implantación de los instrumentos y del logro de los objetivos planteados deberán ser mínimos para el conjunto de la sociedad.

3) **Principio de "quien contamina paga".** Se puede interpretar de dos maneras: en su acepción más común implica que quienes contaminan deben asumir el coste del control y de la prevención en general, así como la recuperación

del entorno degradado; en su acepción más amplia, a los costes anteriores que debe asumir el contaminador se añadiría la compensación que otorgaría a los agentes por los daños que les ha causado la contaminación.

4) Incentivar el desarrollo tecnológico y su aplicación. Implica la capacidad del instrumento para favorecer la investigación y la aplicación de avances tecnológicos que protejan y mejoren el medio ambiente.

5) Generar ingresos para la Administración en términos netos. Los tributos son los instrumentos que van a generar ingresos debido a su carácter coactivo en la recaudación monetaria; estos ingresos se minorarán en los gastos necesarios para su implantación y control.

1.2.1. Los controles directos

Entendemos como **métodos directos** los controles que directamente actúan sobre la actividad que genera el perjuicio medioambiental. Es decir, que se establecen por parte de las autoridades públicas competentes obligaciones y limitaciones que los agentes destinatarios han de cumplir forzosamente, sin opción a elegir.

Aunque han sido criticados por su falta de eficiencia económica, han sido y son ampliamente utilizados por su eficacia.

Valoración

Veamos cómo se valoran los métodos directos:

1) La principal ventaja de la aplicación de los controles directos es su **eficacia en la consecución de los objetivos fijados**. Es un instrumento claro que reduce la incertidumbre respecto al comportamiento del contaminador, ya que los límites están perfectamente fijados, y resulta sencillo en su aplicación por parte de la Administración pública.

2) La principal objeción sería la **falta de eficiencia** al no considerar las diferentes funciones de costes de control de la contaminación de los agentes económicos.

3) Se puede considerar **conforme con el principio de "quien contamina, paga"**, ya que los agentes que usen el entorno serán los que se van a ver afectados por el control.

4) **No incentiva el desarrollo tecnológico** más allá del límite fijado por la Administración pública y no se continúa reduciendo la degradación ambiental. Además, se aplica sobre las nuevas empresas o actividades de manera total y absoluta, siendo más permisivos con las factorías existentes.

5) **No supone ingresos para la Administración pública**, sino todo lo contrario al generar costes de gestión, control, etc.

Aplicaciones

Existen múltiples aplicaciones en cuanto a este instrumento. A continuación se exponen las más comunes:

1) **Estándares de contaminación.** Determinan el nivel máximo de contaminación sobre un determinado entorno (estándares de inmisión) y también la cantidad máxima de contaminante que puede emitir un foco contaminador (estándares de emisión).

2) **Clasificación de actividades e instalaciones y su autorización.** La autorización de actividades e instalaciones está muy ligada a los estudios de evaluación de impacto ambiental. Previa a su autorización por la Administración pública (habitualmente en el nivel municipal), se deberá obtener un informe favorable de impacto ambiental para poder instalarse y realizar la actividad económica que genera contaminantes o degradación del entorno. De esta manera se avanza los efectos que pueda tener esta actividad en el entorno y se pueden establecer los mecanismos correctores necesarios para evitar un determinado nivel de degradación.

3) **Regulación de las características de los inputs.** En este caso se excluyen los inputs que son demasiado degradantes bien en la producción, bien en el consumo.

Ejemplo

En este caso se puede imponer la eliminación de determinados elementos en los combustibles (el plomo en la gasolina) o prohibir la utilización de productos determinados (Gasoil C de calefacción).

4) **Imposición de niveles tecnológicos.** Siendo económicamente asumibles, son los más respetuosos con el entorno. En este sentido, resulta muy importante el apoyo público a la investigación (I+D) y a la difusión de la información para su mayor aprovechamiento.

1.2.2. Los instrumentos económicos

Los instrumentos económicos utilizados en las políticas medioambientales pueden ser los siguientes: tributos ecológicos, ayudas financieras, depósitos reembolsables y permisos negociables. Los analizamos a continuación.

Complemento indispensable

Los estándares suponen un complemento indispensable a los tributos y otros instrumentos, en el sentido de que fijan los objetivos medioambientales que se pretenden conseguir con el resto de instrumentos.

Tributos ecológicos

Se pueden definir los **tributos ecológicos** como aquellas prestaciones pecuniarias que la Administración pública exige de forma coactiva a los ciudadanos obligados a su pago (sujetos pasivos) y cuyo objetivo es la protección y mejora del medio ambiente.

La aplicación de los tributos ecológicos implica atribuir un precio a la utilización de los bienes ambientales (a través de la explotación y uso de los recursos naturales, así como de la capacidad de absorción de la contaminación del medio ambiente), que pagarán los usuarios incorporándolos a su función de costes.

De esta manera se busca un doble objetivo:

- Incentivar cambios en los comportamientos de los usuarios que mejorarán el entorno y reducirán el pago del impuesto.
- Obtener recursos que se utilizarán en la protección y mejora del medio ambiente.

Los tributos no persiguen el objetivo de contaminación cero, sino el de contaminación óptima. Pero al no poder valorar crematísticamente los daños ambientales producidos por la actividad económica gravada, habitualmente se suele complementar la utilización de tributos ecológicos con estándares de contaminación que definirán los objetivos de "uso" del medioambiente que decida la sociedad.

Esta opción se implementa de la siguiente manera:

1) Se selecciona un conjunto de estándares de niveles de contaminación que se corresponden con una razonable calidad de vida.

Ejemplo

Por ejemplo, contenido de plomo en el agua, de dióxido de azufre en la atmósfera, etc.

2) Se establece un conjunto de tributos que vienen a constituir los precios asignados al uso de los recursos ambientales, para lograr a través de este sistema de precios el objetivo establecido por el estándar de contaminación.

3) Se realiza una valoración de los resultados en la consecución del estándar y se procede al ajuste del tributo, aumentando los tipos impositivos para forzar una reducción de la degradación del medio ambiente si es superior al estándar establecido o a la inversa.

Este proceso iterativo puede presentar dificultades en su aplicación práctica debido a las reticencias de los agentes en la modificación de los tipos impositivos. Aunque no por ello deja de ser utilizado por los países que han incorporado los tributos ecológicos en su sistema impositivo.

Por lo tanto, la imposición ambiental trata de compensar los efectos producidos por la existencia de externalidades negativas mediante la introducción de un impuesto. De esta manera se pretende alcanzar el óptimo social de producción o actividad, concretamente:

- 1) Los agentes económicos internalizan los costes externos o externalidades que generan con su actividad.
- 2) Se asignan mejor los recursos ambientales, reduciendo su degradación.
- 3) Se obtienen recursos para compensar a los perjudicados y/o restaurar el deterioro del entorno.

Esta figura impositiva se denomina "impuesto pigouviano", ya que tiene su base teórica en el concepto que planteó Pigou en 1920 en su trabajo "Economics of Welfare".

Valoración

Veamos cómo se valoran los tributos ecológicos:

1) Cabe señalar en primer lugar que la **eficacia** en la consecución de los objetivos para los que han sido establecidos presenta un alto grado de incertidumbre. Dicha eficacia dependerá del acierto en el establecimiento de los estándares, de la respuesta de los contaminadores, de la aceptación social del impuesto, de la aceptación en sus modificaciones, etc.

2) A priori, este instrumento es **conforme con el principio de "quien contamina, paga"**, ya que el agente contaminador paga a la sociedad por los costes ambientales que origina su actividad económica. Aunque la proporción del tributo que se repartirán la empresa contaminadora y el consumidor dependerá de la elasticidad del precio de la demanda al trasladar en mayor o menor medida el tributo a los precios de venta. Si la demanda es poco elástica, serán los consumidores quienes asumirán el tributo; en cambio, si la demanda es elástica, será la empresa la que asumirá una mayor parte de este.

3) El agente contaminador, al asumir unos costes que no había considerado previamente, tendrá incentivos en cuanto a minimizarlos para reducir la carga fiscal. Por lo tanto, **intentará adoptar innovaciones tecnológicas e instalar equipos anticontaminación para reducir dicha contaminación** y el pago del impuesto.

4) Supone un **ingreso para la Administración pública**, pero se debe considerar en términos netos, ya que la implantación de un tributo ecológico implicará una serie de costes de control y de gestión administrativa. Los sistemas de control utilizados deberán controlar y obtener la información necesaria. Por otro lado, las declaraciones periódicas voluntarias susceptibles de ser revisadas por la Administración son el sistema más adecuado para reducir el coste del control.

Como cualquier tributo, no es un instrumento que sea aceptado de manera positiva por el grupo al que se aplica, ya que se perciben como confiscatorios.

La diferenciación espacial y temporal en la aplicación del tributo es una cuestión compleja, ya que un mismo tributo puede generar resultados significativamente diferentes en la reducción de la degradación ambiental, dependiendo del estado del espacio receptor de la contaminación y del momento en que esta se produce.

Una de las principales críticas de los detractores de este instrumento económico es que ocasionará inflación. De hecho, el establecimiento de tributos ecológicos sí que puede provocar un aumento puntual de los precios (en función de la elasticidad del precio de la demanda), pero difícilmente se generará un crecimiento de precios sostenido a lo largo del tiempo. Por otro lado, la proporción de los tributos en el coste total de la empresa no será tan significativa como para provocar un aumento sustancial de dichos precios.

Aplicaciones

A continuación se exponen de forma teórica diferentes aplicaciones de los tributos ecológicos (Franco, 1995, pág. 101). A partir de esta clasificación, el sistema tributario de cada Estado concretará el ámbito de actuación y las características de cada figura:

1) **Gravamen, canon o tasa por unidad de vertido o emisión.** Es un tributo que fija la Administración con la intención de que el contaminador pague una suma proporcional a la cantidad y calidad del contaminante o contaminantes vertidos o emitidos. Se aplica principalmente en la protección de aguas y también en residuos y ruidos.

Este tipo de tributo presenta unos inconvenientes específicos, además de los expuestos con anterioridad. Estos son:

a) Dificultad a la hora de aplicar gravámenes específicos para cada tipo de contaminante, lo que implica una dificultad añadida en la gestión del impuesto.

Confiscar

Confiscar significa penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco.

b) Que la fijación del tipo impositivo se ajuste a los costes externos y que sea un incentivo para la reducción de las emisiones será complejo, ya que por un lado debe ser suficiente para salvar la externalidad, pero por otro lado un tipo excesivo podría provocar un coste total superior a la aplicación del tributo.

c) Los costes de los controles que serán imprescindibles para la correcta aplicación del impuesto.

2) **Tasas por servicios prestados.** Son pagos que se realizan en función del coste del tratamiento público o colectivo de los vertidos, emisiones o residuos. Se aplican principalmente en materia de residuos sólidos, urbanos, industriales y de saneamiento de aguas. Presentan una elevada aceptabilidad aunque el efecto incentivador para la reducción de la generación de residuos es limitado.

3) **Gravámenes sobre el producto.** Son los tributos aplicados al precio de los productos que pueden resultar contaminantes bien en la fase de fabricación, bien en la de utilización, o bien que han dado lugar a la organización de un servicio de eliminación. Se aplican en pilas de mercurio y de cadmio, combustibles, bolsas de plástico, etc.

Estos tributos intentan desplazar la demanda de estos productos más contaminantes hacia otros que lo son menos, ya sea en la utilización de las materias primas o fabricación. El éxito de su aplicación dependerá de la elasticidad del precio de la demanda así como de la existencia de productos sustitutivos menos contaminantes.

4) **Tasas por permisos o licencias (o tasas administrativas).** Incluyen los pagos por derechos de permisos, autorizaciones, o por derechos relacionados con el control de la contaminación que se abonarán a la Administración. Se aplican a la importación de pesticidas u otros productos químicos.

Tienen por finalidad, además de la recaudación, facilitar el control de las actividades o productos que degradan el entorno.

5) **Diferenciación impositiva.** Son gravámenes, bonificaciones o exenciones sobre las actividades o sobre los productos para incidir en la producción y/o el consumo de bienes y servicios con repercusión en el entorno. Se aplican a los carburantes, vehículos, etc.

Ayudas financieras

Las ayudas financieras tienen por objeto incentivar a los agentes económicos a modificar sus comportamientos para reducir la degradación ambiental financiando las medidas necesarias para ello. Se pueden establecer tres tipos de ayudas:

1) **Subvenciones.** Son cantidades otorgadas por la Administración a los agentes privados para la reducción de las emisiones contaminantes. Pueden adoptar diferentes formas: por reducción de unidad de vertido, para I+D, para aplicación de equipos anticontaminantes (depuradoras, filtros, entre otros), para cambios de ubicación, etc.

2) **Ventajas fiscales.** Se procura favorecer a los agentes económicos mediante exenciones fiscales (hechos impositivos no gravados) y desgravaciones (deducciones en la base imponible y en la cuota), así como permitiendo amortizaciones aceleradas de las inversiones medioambientales realizadas.

3) **Créditos blandos.** Se aplicarían a créditos con tipos de interés menor al de mercado o plazos de amortización más largos. Si dichos créditos los comercializaran las entidades financieras privadas, la Administración asumiría el diferencial respecto a las condiciones de mercado.

Valoración

Veamos cómo se valoran las ayudas financieras:

1) Es un instrumento muy cuestionado ya que **no está de acuerdo con el principio de "quien contamina paga"**.

2) Además **supone un gasto de recursos públicos en lugar de ingresos** como los que generan los impuestos.

3) Por otro lado, **puede favorecer el desarrollo tecnológico** más respetuoso con el medio ambiente al ayudar a la financiación de proyectos en este ámbito. También es un instrumento bien aceptado por los agentes económicos contaminadores y de fácil aplicación por la Administración pública.

Por lo tanto, resulta muy importante establecer en qué casos se utilizarán dichos instrumentos para evitar ineficiencias (financiando y manteniendo actividades contaminadoras que no mejorarán sus niveles de emisiones) y que su aplicación acabe perjudicando más al entorno.

Aplicaciones

Habitualmente, las ayudas financieras se aplican de dos maneras diferentes:

1) **Subvención por unidad reducida de vertidos o emisiones** a partir de un estándar de contaminación. Las emisiones por debajo del estándar recibirán dicha subvención.

2) **Ayudas para la instalación de equipos anticontaminantes.** Simplemente consiste en otorgar financiación para la adquisición e instalación de dichos equipos. Este tipo de ayudas es combinable con la aplicación de impuestos,

de esta manera mejora el incentivo a la realización de estas inversiones, ya que provoca una menor tributación una vez implementadas en el proceso de producción al reducir la contaminación por unidad de producto.

Depósitos reembolsables

Consisten en que el agente que va a contaminar (productor o consumidor) entrega una cantidad monetaria que constituye el depósito, y si cumple con determinados comportamientos conformes con la protección del medio ambiente, le es retornada esta cantidad. Si no realiza las acciones esperadas pierde el importe depositado antes de iniciar su actividad.

Valoración

Veamos cómo se valoran los depósitos reembolsables:

1) La **eficacia** de este instrumento irá muy ligada al importe del depósito y al coste para el usuario de deshacerse del residuo de otra manera. Por lo tanto, el importe debe ser significativo para que incentive el comportamiento adecuado con el entorno.

2) Se considera **compatible con el principio de "quien contamina paga"**, ya que si no se actúa de forma adecuada, el agente económico pierde el depósito previamente entregado para la realización de la actividad. En este sentido suelen tener buena aceptación, ya que se pueden plantear como una "recompensa" al buen comportamiento.

Este instrumento se suele aplicar en la gestión de los envases de bebidas (uso más extendido) y en las carrocerías de vehículos.

También se aplica en actividades que requieren de unas actuaciones para cumplir la normativa. Son los depósitos de buen fin que se pueden utilizar en las explotaciones mineras a cielo abierto, en los que si se cumple la normativa, a la empresa le será reembolsado el importe que previamente había depositado.

Permisos negociables

Son cuotas medioambientales o autorizaciones asignadas sobre los niveles de contaminación o de uso del entorno que fija la Administración pública y que pueden ser negociadas e intercambiadas por sus titulares en un mercado al efecto.

La Administración puede emitir nuevos títulos si considera que se puede aumentar la contaminación o adquirir títulos en el mercado con lo que reducirá los derechos de contaminación y la contaminación en sí misma (operaciones de mercado abierto).

Valoración

Veamos cómo se valoran los permisos negociables:

1) Resulta un instrumento **eficaz**, ya que presenta de forma clara el objetivo medioambiental según el número de títulos emitidos.

2) Resulta, además, **eficiente** en términos económicos, ya que adquirirán más títulos las empresas más contaminadoras (necesitarán más títulos para poder contaminar) pudiendo venderlos las que lo son menos y no los habrán utilizado.

Fijar el estándar ambiental sobre el que se van a determinar los niveles de contaminación y que será el que definirá el número de derechos de contaminación resulta el elemento más importante, ya que un exceso de derechos puede provocar una contaminación excesiva y un número de derechos reducido puede provocar un coste excesivo para los agentes económicos.

Por otro lado, cada sistema de permisos únicamente resulta aplicable a un solo contaminante, por lo que se podría introducir en aquellos más significativos respecto al volumen de contaminación global.

Aplicaciones

Algunas de las aplicaciones de este instrumento serían las siguientes:

1) **Burbujas**. Consisten en la ubicación de una burbuja figurada sobre un área geográfica determinada, tratándola como una única fuente contaminadora sujeta al estándar de contaminación (límite global establecido que se debe respetar), aunque dentro de la burbuja existan varias fuentes contaminadoras, que serán las que deban negociar entre sí para llegar al objetivo indicado.

2) **Sistema de emisiones netas, *netting***. Es similar a las burbujas, pero se aplica sobre focos contaminadores existentes que van a ser modificados, de manera que se permite que no satisfagan las normas más estrictas, siempre que las emisiones netas totales de la planta en la que se encuentren no superen el nivel anterior a la modificación. Por lo tanto, se deben reducir las emisiones en otros focos en mayor magnitud al incremento de emisiones de los focos reformados.

3) **Sistemas de compensación**. Consisten en autorizar nuevas fuentes de emisión (ya sean fuentes existentes o de nueva creación) en áreas donde no se cumplen los estándares de calidad ambiental, siempre que la polución que ocasionen sea compensada en mayor medida mediante reducciones en las emisiones de los focos contaminadores que ya venían existiendo.

4) Depósitos de emisión. Funcionan de manera que se permite a un contaminador, si reduce sus emisiones por debajo de los niveles fijados por la Administración, depositar esas reducciones, o una parte de las mismas, en una cámara de compensación. Los depósitos actúan como créditos cuyo titular puede utilizar en un futuro o transferirlos a otros agentes. Si consideramos como depositable una fracción de la reducción de emisiones, se consigue una mejora de la calidad ambiental.

2. Imposición ambiental y reforma fiscal verde

El pasado 19 de febrero del 2012 el periódico *La Vanguardia* publicaba una noticia con el siguiente titular: “Una economía lenta para poner el planeta en forma”, y planteaba que son muchos los economistas que cuestionan la lógica de un crecimiento infinito e ilimitado, un principio sobre el que gira obsesivamente el anhelo de la recuperación económica, y lo contraponen a los límites que imponen los sistemas naturales.

Noticias como esta jalonan continuamente nuestra prensa diaria y ponen de manifiesto la trascendente importancia que el tema de la economía ambiental tiene en el panorama político actual.

En el apartado anterior ya se ha hecho referencia a las posibilidades que existen de utilizar instrumentos económicos en materia ambiental, y a las diferencias existentes entre cada una de sus modalidades.

En este apartado nos centraremos específicamente en la imposición ambiental y en cómo a través de ella se han puesto en marcha iniciativas en diferentes países, que han llevado a que se pueda hablar ya de reforma fiscal verde (*ecological tax reform*).

2.1. El empleo de los impuestos con fines de protección ambiental

El modelo de cambio fiscal que recibe el nombre de reforma fiscal verde tiene como punto de partida la búsqueda de sistemas fiscales más eficientes y sencillos, reflejada en soluciones técnicas ampliamente conocidas: impuestos menos altos y más anchos, reducción de tratamientos preferenciales y de tipos marginales, cambio en el peso relativo de los diferentes impuestos a favor de la imposición indirecta.

La principal novedad de la reforma fiscal verde es la idea de asociar regulación ambiental y cambio fiscal en una propuesta que convierte a la imposición ambiental en factor clave de las transformaciones tributarias. Así, se propone que los impuestos ambientales sean utilizados para compensar los recortes realizados en la imposición directa, especialmente en la imposición sobre la renta, asegurando la recaudación y con efectos distributivos.

Para valorar si los impuestos ambientales pueden ser utilizados con este fin y cumplir así con los objetivos esperados, es necesario hacer referencia a lo que se ha dado en denominar *doble dividendo*.

La idea del **doble dividendo** o **beneficio doble** que genera un impuesto ambiental pigouviano es que, además del beneficio derivado de la corrección ambiental, se genera todavía otro beneficio (el beneficio fiscal, o incluso laboral u otros), al aprovechar este ingreso extra del Estado para disminuir, en la cantidad recaudada, los impuestos sobre las rentas del trabajo u otros impuestos distorsionantes de la economía.

Se trata, pues, de la sustitución (o reciclaje) entre impuestos, de forma que con la introducción de impuestos ambientales el Estado termine recaudando lo mismo.

Esta idea se corresponde con el denominado **dividendo fuerte**, que se produce cuando los beneficios fiscales (los no ambientales o segundo dividendo), que la sustitución de otros impuestos por el ambiental genera en bienestar para la población en general, son mayores que con la situación original antes de introducir los impuestos ambientales.

El **doble dividendo débil** se produce cuando los beneficios fiscales (los no ambientales) que la sustitución de unos impuestos por otros genera en bienestar para la población son mayores que el bienestar que obtendrían los individuos si la recaudación del impuesto ambiental se devolviera equitativamente a la sociedad en forma de dinero (el mismo importe para todo el mundo) en lugar de utilizarse para rebajar otros impuestos.

Como puede verse, la noción de dividendo fuerte y débil es eminentemente fiscal más que ambiental, dado que la distinción depende de lo que pasa con este beneficio y no con el beneficio ambiental.

En todo caso, cualquiera de las dos posibilidades puede ayudar a los gobiernos a decidirse a adoptar reformas fiscales verdes, con la introducción de impuestos ambientales.

2.2. ¿Cuándo calificaremos un impuesto como ecológico o ambiental?

Calificaremos un impuesto como ecológico o ambiental cuando genere un incentivo que modifique el comportamiento de los contribuyentes y repercuta en el objetivo medioambiental establecido.

En el marco estadístico armonizado desarrollado en 1997 conjuntamente por Eurostat, la Comisión Europea, la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) y la Agencia Internacional de la Energía (IEA), se definen los impuestos ambientales de la siguiente manera.

Los impuestos ambientales son los impuestos cuya base imponible consiste en una unidad física (o similar) de algún material que tiene un impacto negativo, comprobado y específico, sobre el medio ambiente.

Para introducir un tributo ecológico o ambiental en un sistema fiscal preexistente se han de tener en cuenta una serie de premisas, de tal modo que la figura tributaria que se introduzca responda a verdaderas necesidades ambientales y no a criterios exclusivamente recaudatorios (Magadán, 2009):

1) Definir concretamente, como escenario de referencia, la clase de problema ambiental que se pretende afrontar con el instrumento fiscal, y determinar el ámbito geográfico de su localización.

2) Analizar el ciclo de vida del agente contaminante, es decir, cómo se produce, se usa y se elimina, con el objetivo de determinar adecuadamente el mejor momento, dentro del proceso de producción o consumo, para introducir el tributo. Así se definiría de forma correcta el **objeto imponible** del tributo ecológico, que recaería sobre aquellos actos, situaciones, hechos o actividades que se conecten con la degradación del medio natural.

Se tendría que elegir también en este punto el **hecho imponible**, optando entre las emisiones o el producto, y teniendo en cuenta el coste administrativo, la eficiencia económica y la relación con el problema ambiental, para cada una de las opciones.

3) Diseñar el sujeto pasivo, la **base imponible** y el **tipo de gravamen**. En cuanto al sujeto pasivo, debería procurarse que fuese el menor número posible y debería determinarse la posible incidencia del impuesto de acuerdo con el principio de “quien contamina, paga”.

Objeto imponible

El objeto imponible es la capacidad económica sometida a gravamen.

Hecho imponible

El hecho imponible es la circunstancia que origina la obligación tributaria según la ley.

Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es la persona física o jurídica obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Incidencia del impuesto

Por incidencia de los impuestos se entiende el sector o agente económico que en última instancia debe soportar la carga del impuesto.

La base imponible se establecería en relación con la actividad económica contaminante, la fabricación o importación de productos degradantes del entorno natural o la prestación de servicios por parte de la Administración pública, y en la medida de lo posible, determinada a través de un régimen de estimación directa.

Los tipos de gravamen deben conducir a internalizar los costes externos ambientales y deben ser lo suficientemente elevados como para incentivar el cambio de comportamiento del productor o del consumidor.

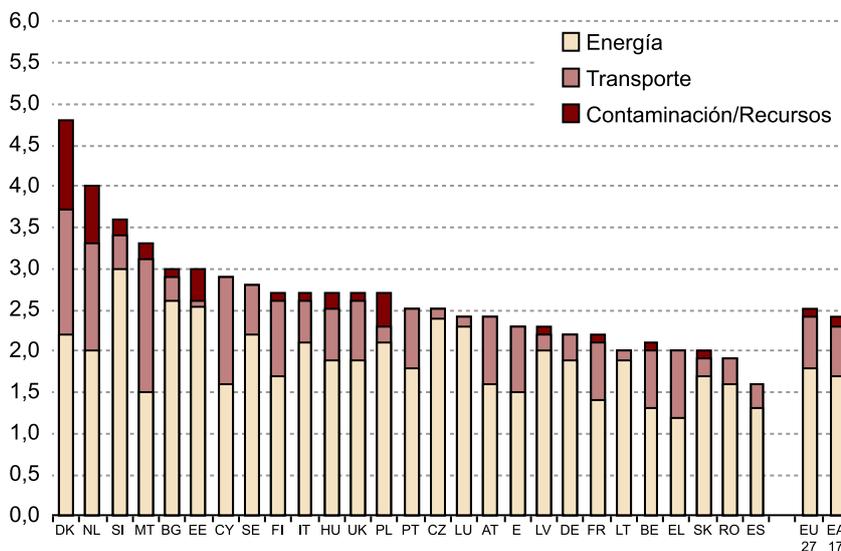
2.3. Clases de impuestos ambientales

De acuerdo con el Eurostat (2011), los impuestos ambientales pueden dividirse en tres amplias categorías:

- 1) **Impuestos sobre la energía.** Son, sin duda, los de mayor importancia, representando alrededor del 75% de los ingresos impositivos ambientales.
- 2) **Impuestos sobre el transporte.** Suponen alrededor de un 20% del total de ingresos impositivos ambientales.
- 3) **Impuestos sobre la contaminación y sobre los recursos.** Suponen un 5% aproximadamente del total de ingresos impositivos ambientales.

El gráfico siguiente muestra la ratio de los impuestos ambientales sobre el PIB de los diferentes Estados miembros por tipo de impuesto.

Ingresos fiscales medioambientales de los Estados miembros y tipo de impuesto. 2009, en % del PIB



Nota: Medias ponderadas
Fuente: Servicios de la Comisión

Fuente: Taxation trends in the European Union 2011

Base imponible

La base imponible es la cuantificación económica del hecho imponible.

Régimen de estimación directa

El régimen de estimación directa se establece a partir de datos reales consignados en documentos o en la propia contabilidad del sujeto pasivo.

Tipo de gravamen

El tipo de gravamen es el porcentaje que se aplica a la base liquidable para obtener la cuota íntegra.

Como puede comprobarse, la importancia relativa de cada tipo varía entre países, pero una amplia mayoría de Estados miembros se sitúa entre el 2% y el 3% del PIB.

Sólo tres Estados miembros muestran niveles inferiores al 2% del PIB, mientras que en tres países los ingresos impositivos ambientales se sitúan en el 3,5% del PIB o lo superan.

En el año 2009, sólo Dinamarca, con un 4,8%, presenta un elevado nivel de impuestos “verdes”, seguida de los Países Bajos con un 4%.

Por el contrario, los niveles más bajos de ingresos impositivos con relación al PIB se encuentran en España, Eslovaquia y Rumanía, todos ellos por debajo del 2% del PIB.

El predominio de los impuestos sobre energía es común a la mayoría de Estados miembros; sin embargo, en algunos países la contribución de los impuestos sobre el transporte es importante: por ejemplo en Irlanda, Chipre y Malta suponen entre el 38% y el 48% de los impuestos ambientales.

3. Evolución de la fiscalidad ambiental en la Unión Europea

La introducción de reformas impositivas ambientales fue ganando adeptos en la Unión Europea durante la década de los noventa del siglo pasado. La idea básica era, como ya se ha comentado anteriormente, trasladar la carga fiscal desde el factor de producción trabajo hacia el uso de recursos naturales y de bienes y actividades que perjudiquen al medio ambiente.

Con la publicación del estudio de Jacques Delors en 1993 sobre crecimiento, competitividad y empleo, la idea de una reforma fiscal de este tipo resultó cada vez más atractiva, ofreciendo una posibilidad de promover simultáneamente el crecimiento, el empleo y una mayor calidad ambiental. Desde entonces ha habido varios intentos fallidos de introducir un impuesto sobre las emisiones de carbono, que se reproducen a continuación.

Proyectos	Contenidos esenciales
1992: Primer proyecto presentado	Introducir un impuesto comunitario híbrido sobre la energía y el carbón a partes iguales. (Rechazo frontal del Reino Unido).
1994: Segundo intento	Definía objetivos comunes y daba a los Estados miembros la opción de adoptar medidas juntos o por separado, sin condicionarles a esfuerzos equivalentes por parte de los demás países de la OCDE. (Fue igualmente rechazado).
1997: Tercer intento	Se limitaba a proponer sólo una coordinación flexible de las fiscalidades sobre la energía a partir de la directiva sobre los aceites minerales de 1992 y no una armonización. (También fue rechazado).
2003: Directiva 2003/96/CE sobre la fiscalidad de la energía	Si bien ampliaba el campo de productos afectados (al gas natural, carbón y electricidad), no proponía más que tipos mínimos diferenciados de imposición en lugar de la imposición integrada.

Sin embargo, desde el año 2003 hasta la actualidad, las cosas han cambiado de forma significativa. Después de los repetidos intentos comunitarios fracasados, la estrategia europea fue la siguiente:

Proyectos o normas	Contenidos esenciales
2005: Creación del Sistema europeo de derechos de emisión (SECE)	Cubre únicamente el 40% de las emisiones y deja fuera los denominados sectores difusos, algunos tan importantes como el residencial, el comercial, el transporte o la agricultura.

Proyectos o normas	Contenidos esenciales
2008: 20-20-20 by 2020: Europe's Climate Change Opportunity COM (2008) 30 final	Asume el objetivo de reducir un 20% las emisiones de gases de efecto invernadero en el 2020 con respecto a los niveles de 1990.
2011: Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2003/96/CE	Por razones de eficiencia propone introducir un impuesto sobre emisiones de CO ₂ que complemente al SECE. Por razones recaudatorias mantiene y trata de homogeneizar el gravamen sobre consumos de carburantes de automoción y combustibles de calefacción.

Entre los Estados miembros, las ideas de reformas impositivas verdes han tenido éxitos diversos:

- Entre otros, Dinamarca, Finlandia, Alemania, Países Bajos, Suecia y el Reino Unido han introducido elementos de reformas impositivas verdes en la última década. Han incrementado los impuestos ambientales ya existentes, o han introducido algunos nuevos, y han utilizado los ingresos impositivos adicionales para financiar recortes en los impuestos sobre el trabajo o en los impuestos sobre la renta personal, con la intención de impulsar el empleo.
- Algunos otros Estados miembros han seguido su ejemplo. Eslovenia aplica un impuesto sobre CO₂ en todos los productos energéticos desde 1997. En Estonia se ha utilizado un incremento en los impuestos sobre el consumo para financiar recortes sustanciales en los impuestos sobre la renta personal hasta el 2008. La República Checa introdujo una reforma fiscal ambiental en el 2008, destinada a incrementar los tipos impositivos de la mayoría de productos energéticos para el periodo 2008-2012, utilizando la recaudación para apoyar la política estatal de empleo.

A continuación podemos ver un breve resumen de la evolución de las reformas verdes en distintos países de la UE:

	Países	Características
Primera generación	Países escandinavos (Suecia, Noruega, Holanda) (1991-1992) Estonia (2006-2013)	Uso de impuestos energético-ambientales potentes, preferiblemente sobre las emisiones de gases efecto invernadero, cuya recaudación se utilizaba para reducir la tributación sobre la renta personal.
	Francia (2009)	Proyecto legislativo que consistía básicamente en la introducción de un nuevo impuesto sobre las emisiones de CO ₂ , aplicado sobre todas las fuentes difusas (transporte, calefacción, agricultura, pesca, etc.) (No prosperó).
Segunda generación	Finlandia (finales de los 90)	Énfasis en la subida de imposición energética convencional, que se utilizaba para reducir las cotizaciones sociales.
	Alemania (1999)	Introdujo una importante reforma fiscal verde centrada en la extensión y aumento de la imposición energética sobre los consumidores finales, cuya recaudación se reciclaba íntegramente en la reducción de las cotizaciones sociales.

	Países	Características
	República Checa (2008)	Su reforma fiscal verde también combinó una extensión y aumento de la tributación energética con la reducción de las cotizaciones sociales de empleadores y empleados.
	Reino Unido (1996-2006)	También aplicó un esquema de reforma fiscal verde equiparable a los anteriores, aunque en varias etapas y con algunas peculiaridades: 1) Es el único país de este grupo que no incluye las cotizaciones sociales de los empleados en las propuestas de reciclaje, solo las de los empleadores. 2) Es el único que aplica una imposición ambiental sobre el sector empresarial y no sobre las familias. 3) Las reformas posteriores evolucionaron de forma diferente: se incrementaron los tipos y dichos incrementos no se incorporaron a nuevas propuestas de reciclaje sino que se integraron en el proceso presupuestario.
Tercera generación	Italia (2001)	Introdujo una reforma fiscal verde limitada, que dedicaba un tercio de la recaudación de la mayor tributación de los productos derivados del petróleo a medidas distributivas compensatorias y de promoción de la eficiencia energética.
	Suecia (2002)	Optó por una opción mixta en una segunda etapa de reforma fiscal verde: la puesta en práctica del llamado programa de cambio fiscal verde, con una previsión recaudatoria de 3.200 millones de euros destinados a consolidación fiscal.
	Irlanda (2010)	Introduce un impuesto sobre las emisiones de CO ₂ , también sin reciclaje de ingresos.

A pesar de todo este interés, los ingresos por impuestos ambientales no han crecido en los últimos años en la media de países de la UE. En el 2009, los ingresos por impuestos ambientales en la Europa de los 27 (en media ponderada sobre PIB) ascendieron a un 2,4% del PIB y aún 6,3% del total de ingresos impositivos.

Enlace de interés

Para obtener datos actualizados al respecto podéis consultar la página web de la Comisión Europea.

Ingresos fiscales medioambientales en la UE (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

	95	96	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	Dif. (%) 95-09	Dif. (%) 00-09
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
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
Media 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
Media aritmética (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
Media 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
Media aritmética (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
Media 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
Media aritmética (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

Fuente: *Taxation trends in the European Union 2011*

Si comparamos esas cifras con las de 1999, la caída no es nada desdeñable, ya que en esa época los impuestos ambientales alcanzaron su máximo nivel, un 2,8% con relación al PIB y un 7% del total de ingresos impositivos.

Podemos ver en el cuadro que es sobre todo entre el 2003 y el 2009 cuando se observa una caída más rápida de los impuestos ambientales. Ahora bien, hay diferencias notables entre países, como puede observarse.

Para entender la caída de los ingresos por impuestos ambientales con relación al PIB, habría que tener en cuenta que la mayoría de impuestos ambientales son establecidos por unidad de consumo físico (impuestos unitarios) y normalmente se fijan en términos nominales. Por lo tanto, al contrario que los impuestos *ad valorem*, su valor real con relación al PIB tiende a bajar, a menos que se realicen ajustes por inflación o bien que se incrementen a intervalos regulares.

Impuestos unitarios y *ad valorem*

Los impuestos unitarios son una cantidad fija sobre el precio.

Los impuestos *ad valorem* se obtienen de aplicar un porcentaje sobre el precio.

El problema podría resolverse con relativa facilidad indexando los tipos impositivos nominales con la inflación, pero únicamente un Estado miembro, Dinamarca, utiliza esta opción.

La erosión del valor real de la imposición ambiental afecta en particular a los impuestos sobre la energía, mientras que el nivel de los otros impuestos ambientales (sobre el transporte y sobre la contaminación y sobre los recursos) se mantiene relativamente constante. Ello es así por varias razones:

- 1) La demanda de energía tiene una tendencia a crecer más lentamente que la renta, lo que implica que la proporción de impuestos pagados por la energía desciendan, cuando la economía crece.
- 2) Los incrementos en los impuestos sobre la energía en los últimos años también han tenido como consecuencia la reducción en el consumo de energía y, por tanto, han erosionado la base impositiva, aunque el gasto en energía como tal pueda no haber disminuido.
- 3) Los gobiernos pueden simplemente no estar dispuestos a incrementar constantemente los tipos impositivos sobre los productos, y ello afectará a los costes energéticos de los hogares y de la industria.

4. La fiscalidad ambiental en España

4.1. Contexto de la fiscalidad española en el ámbito medioambiental

En España la fiscalidad ambiental tiene un carácter residual, permaneciendo en gran medida ajena a la tendencia europea.

Según datos del Eurostat (2011), España se encontraba en el 2009 a la cola de los 27 países de la UE en lo que se refiere a importancia del total de los impuestos ambientales en porcentaje del PIB.

D. Impuestos medioambientales (% del PIB)

Impuestos medioambientales	2,2	2,1	2,1	2,1	2,0	1,9	1,9	1,8	1,6	1,6	27
Energía	1,7	1,7	1,7	1,6	1,6	1,5	1,4	1,4	1,3	1,3	25
De los cuales, impuestos sobre carburantes	1,5	1,4	1,5	1,4	1,4	1,3	1,2	1,2	1,1	1,1	25
Transporte (excl. carburantes)	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,3	0,3	19
Contaminación/recursos	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	19

Fuente: *Taxation trends in the European Union 2011*

La situación cambia ligeramente si analizamos por separado las diferentes figuras impositivas, ya que en imposición sobre energía, España ocupa el puesto número 25, mientras que en imposición sobre transporte, contaminación y recursos se sitúa en el puesto número 19.

Las causas que pueden explicar que el sistema fiscal español esté casi carente del argumento medioambiental a diferencia de la mayoría de los países de su entorno son las siguientes (Jorge, 2007):

- El temor a la pérdida de competitividad de las empresas españolas. Como los impuestos ambientales de mayor importancia son los energéticos, las industrias intensivas en las energías que fueran objeto de gravamen sufrirían una elevación de sus costes de producción y una previsible pérdida de competitividad. Por otro lado, las industrias intensivas en determinadas energías han recibido generalmente un tratamiento favorable en términos de exenciones y subvenciones, que resultarían perjudicadas por los impuestos ecológicos.
- La reducida importancia, en términos comparativos, que tienen los ecologistas como grupo de presión en España.

- Como país del sur de Europa presenta una menor iniciativa medioambiental.
- Los efectos distributivos de un impuesto ambiental, que suelen ser considerados junto con la competitividad los principales obstáculos al establecimiento de un impuesto ecológico. En todo caso, diversos estudios realizados muestran que en el caso español los efectos no parecen ser importantes.
- La desconfianza en la efectividad de estas figuras impositivas dada la baja elasticidad de la demanda de los productos energéticos. En este caso la efectividad se entiende en cuanto al objetivo de reducción del uso del recurso energético, pero no en cuanto a la recaudación, ya que la baja elasticidad la garantiza.

4.2. Competencias tributarias en el ámbito estatal, autonómico y local

4.2.1. Ámbito Administración Central

La posibilidad de introducir impuestos medioambientales en España plantea también problemas específicos derivados de la distribución del poder fiscal entre la Administración Central, las comunidades autónomas y las entidades locales.

Por lo que hace referencia a la Administración Central, podría afirmarse que no ha establecido ningún impuesto ecológico en sentido estricto. Si bien existen figuras impositivas que tienen efectos sobre el medio ambiente, también es cierto que su objetivo fundamental es de carácter recaudatorio. La dimensión medioambiental en el sistema tributario español se limita a la introducción de aspectos medioambientales en tributos ya existentes como el impuesto sobre sociedades, el IRPF, el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto sobre la electricidad o el canon de vertidos. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales disponen así de otra vía de recursos en el aspecto ambiental: la cesión de determinados impuestos estatales. Es el caso del impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos y el impuesto sobre matriculación de determinados medios de transporte.

Haremos referencia aquí a dos impuestos:

1) Impuesto sobre sociedades. La actual Ley del IRPF (que modificó parcialmente la Ley del Impuesto sobre Sociedades) estableció un calendario de reducción progresiva hasta su total eliminación en el 2011 para la mayoría de las “deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”, entre ellas, la deducción por inversiones para la protección del medio ambiente.

Sin embargo, esta Ley ha previsto, para los ejercicios iniciados a partir de su entrada en vigor (el 6 de marzo del 2011), un porcentaje de deducción del 8% para las inversiones realizadas en bienes del activo material destinadas a la protección del medio ambiente, consistentes en instalaciones que eviten la contaminación atmosférica o acústica procedente de instalaciones industriales, o la contaminación de aguas superficiales, subterráneas y marinas o que reduzcan, recuperen o traten residuos industriales propios.

El retraso en la aprobación de la Ley y de su entrada en vigor ha dejado fuera de la aplicación de esta deducción del 8% a las inversiones realizadas, por ejemplo, en el 2011 por aquellas sociedades que cierran su ejercicio con el año natural.

Como destacable está la referida inclusión expresa de las medidas tendentes a reducir la contaminación acústica, así como la exclusión de la aplicación de la deducción a la gestión de residuos ajenos, al limitarse su aplicación exclusivamente a los “propios”.

En cualquier caso, esta deducción estará condicionada a que se esté cumpliendo la normativa vigente en dichos ámbitos de actuación ambiental pero que las inversiones se realicen para mejorar las exigencias establecidas en la misma.

Para las relacionadas con las deducciones por vehículos y energías renovables, se mantiene su calendario de reducción y derogación, de forma que quedan derogadas para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero del 2011.

2) Impuesto sobre la renta de las personas físicas. El Real Decreto Ley 5/2011, de 29 de abril incorpora una deducción de ámbito medioambiental.

Se trata de una deducción a aplicar en el IRPF de hasta el 20% de las cantidades satisfechas por obras de rehabilitación realizadas entre el 7 de mayo del 2011 y el 31 de diciembre del 2012.

La base máxima de la deducción depende de la base imponible del contribuyente. Se distinguen dos casos:

- Si la base imponible del contribuyente es igual o inferior a 53.007,20 euros anuales, la base anual máxima será de 6.750 euros anuales.
- Si la base imponible está comprendida entre 53.007,20 y 71.007,20 euros anuales, la base anual máxima será de 6.750 euros menos el resultado de

multiplicar por 0,375 la diferencia entre la base imponible y 53.007,20 euros anuales.

El importe de la deducción se restará de la cuota íntegra estatal después de las deducciones previstas en los apartados 2, 3, 4, 5, 6 y 7 del artículo 68 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del impuesto sobre la renta de las personas físicas.

Esta deducción es aplicable por obras realizadas que tengan por objeto la mejora de la eficiencia energética, la higiene, salud y protección del medio ambiente, la utilización de energías renovables, la seguridad y la estanqueidad, y en particular, la sustitución de las instalaciones de electricidad, agua, gas u otros suministros, o favorezcan la accesibilidad al edificio o las viviendas, en los términos previstos en el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, por el que se regula el Plan estatal de vivienda y rehabilitación 2009-2012, así como por las obras de instalación de infraestructuras de telecomunicación.

Se consideran obras de mejora de la eficiencia energética, higiene, salud, protección del medio ambiente en edificios y viviendas y utilización de energías renovables:

- Instalación de paneles solares, a fin de contribuir a la producción de agua caliente sanitaria demandada por las viviendas, en un porcentaje, al menos, del 50% de la contribución mínima exigible para edificios nuevos.
- Mejora de la envolvente térmica del edificio para reducir su demanda energética, mediante actuaciones como el incremento del aislamiento térmico, la sustitución de carpinterías y acristalamientos de los huecos, u otras, siempre que se demuestre su eficacia energética, considerando factores como la severidad climática y las orientaciones.
- Cualquier mejora en los sistemas de instalaciones térmicas que incrementen su eficiencia energética o la utilización de energías renovables.
- Mejora de las instalaciones de suministro e instalación de mecanismos que favorezcan el ahorro de agua, así como la realización de redes de saneamiento separativas en el edificio, que favorezcan la reutilización de las aguas grises en el propio edificio y reduzcan el volumen de vertido al sistema público de alcantarillado.

Por otro lado, los propietarios de montes ubicados en el Principado de Asturias que hayan obtenido la certificación de Gestión Forestal Sostenible podrán aplicar una deducción del 30 por ciento de las cantidades invertidas durante el ejercicio para la obtención de la citada certificación. Así figura en el texto

de la Ley de Medidas Presupuestarias y Tributarias de acompañamiento a los Presupuestos Generales para el 2011, publicada en el *Boletín Oficial del Principado de Asturias* con fecha 31 de diciembre del 2010.

4.2.2. Ámbito comunidades autónomas

Según la normativa vigente (LOFCA) las comunidades autónomas no pueden crear tributos sobre hechos imposables gravados por el Estado. Por otro lado, la Constitución española (art. 133.2.) señala que las entidades locales, provincias y municipios disponen de recursos tributarios propios que no pueden ser limitados, en aras del principio de “autonomía municipal”, por las comunidades autónomas.

Por todo ello, la capacidad de estas últimas para crear nuevos hechos imposables quedaba muy restringida, razón por la cual se centraron básicamente en gravar alguna externalidad medioambiental. A todo ello ayudaba el hecho de que hasta el 2009 el Estado apenas había adoptado auténticos tributos ambientales, aunque teóricamente entre estos se encontraban algunos de los impuestos especiales, en particular, sobre los combustibles.

Si añadimos a todo lo anterior que en España la protección del medio ambiente es competencia de las comunidades autónomas, según señala el artículo 148.1.9 de la Constitución española, no es de extrañar que haya sido precisamente en este ámbito territorial en el que hayan surgido las diferentes propuestas de imposición ambiental.

Los tributos ambientales que existen o han existido en las diferentes comunidades autónomas españolas, podrían clasificarse en las categorías siguientes:

- 1) Impuestos sobre emisiones atmosféricas (SO₂ o CO₂) de grandes focos contaminantes: Galicia, Andalucía, Castilla-La Mancha, Aragón y Murcia.

- 2) Impuestos sobre instalaciones pretendidamente contaminantes; Baleares (declarado inconstitucional), Extremadura (declarado parcialmente inconstitucional, aunque continúa vigente con reformas), Castilla-La Mancha, Aragón. Otras comunidades autónomas, como Cataluña, han establecido también impuestos sobre grandes superficies o de protección civil, aunque no suelen considerarse estrictamente como impuestos ambientales. Es el caso de Galicia, con el impuesto sobre embalses, Cantabria y Madrid sobre los vertidos, etc.

- 3) Cánones de control de vertidos, que han sido introducidos por todas las comunidades autónomas con distintas variantes. Por regla general, se trata de impuestos sobre el consumo o los vertidos de aguas destinados a financiar instalaciones de depuración.

4) Otros cánones, tasas o exacciones sobre instalaciones o proyectos que generaban daño, riesgo o impacto medioambiental negativo, aunque en algunos supuestos, como es el caso de las instalaciones comerciales, la base medioambiental del gravamen es francamente discutible.

En el cuadro que aparece a continuación, pueden verse los tributos ambientales existentes en el 2012 en las diferentes comunidades autónomas, así como las cifras de recaudación para cada uno de ellos en el 2010.

CC. AA.	Recaudación (año 2010) Miles de euros	Tributos ambientales (año 2012)
Andalucía	12.264,27	
	381,92	Impuesto sobre depósito de residuos peligrosos
	3.782,02	Impuesto sobre emisión de gases a la atmósfera
	3.117,71	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	4.982,62	Impuesto sobre depósito de residuos radiactivos
	ND	Canon de mejora de infraestructuras hidráulicas de depuración de interés de la Comunidad Autónoma
	ND	Impuesto sobre las bolsas de plástico de un solo uso
Aragón	40.688,55	
	34.732,36	Canon de saneamiento
	2.513,12	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por la emisión de contaminantes a la atmósfera
	3.443,07	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por las grandes áreas de venta
Principado de Asturias	56.350,46	
	26.611,52	Canon de saneamiento
	29.738,94	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	ND	Impuesto sobre el desarrollo de determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
Islas Baleares	89.878,21	
		Canon de saneamiento
Canarias	219.893,74	
	ND	Canon de aguas
	219.893,74	Impuesto especial sobre combustibles derivados del petróleo
Cantabria	9.542,41	
	ND	Impuesto sobre el depósito de residuos en vertedero
	9.542,41	Canon de saneamiento

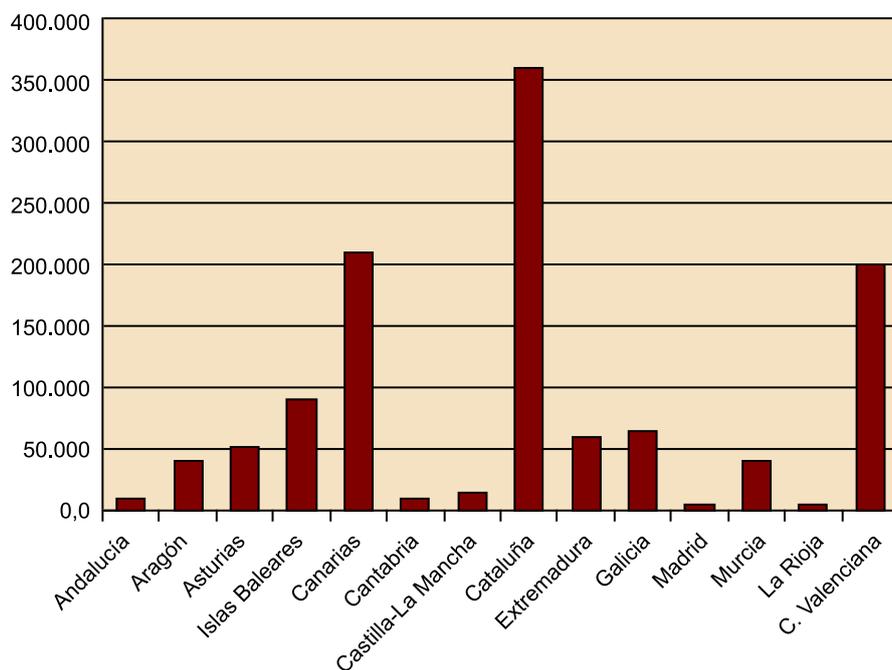
CC. AA.	Recaudación (año 2010) Miles de euros	Tributos ambientales (año 2012)
Castilla-La Mancha	16.939,16	
	ND	Canon eólico
	16.939,16	Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente
Castilla y León(*)	ND	
	ND	Impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión
	ND	Impuesto sobre la eliminación de residuos en vertedero
Cataluña	375.207,34	
	4.413,76	Canon sobre la deposición controlada de los residuos de la construcción
	3.447,79	Canon sobre la incineración de los residuos municipales
	23.501,91	Canon la deposición controlada de residuos municipales
	243,31	Impuesto sobre grandes establecimientos comerciales
	340.057,81	Canon de agua y exacciones
	3.542,76	Gravamen de protección civil
Extremadura	63.644,86	
	63.644,86	Impuesto sobre instalaciones que inciden en el medio ambiente
Galicia	67.339,04	
	31.929,91	Canon de saneamiento
	10.631,87	Impuesto sobre el daño medioambiental causado por determinados usos y aprovechamientos del agua embalsada
	22.645,40	Canon eólico
	2.131,86	Impuesto sobre la contaminación atmosférica
Madrid	4.318,98	
	2.488,27	Impuesto sobre depósito de residuos
	1.830,71	Tarifa de depuración de aguas residuales
Región de Murcia	40.909,77	
	36.993,08	Canon de saneamiento
	2.921,41	Impuesto sobre el almacenamiento o depósito de residuos
	610,63	Impuesto por emisiones de gases contaminantes a la atmósfera
	384,65	Impuesto sobre vertidos a las aguas litorales
	ND	Impuesto sobre instalaciones que incidan en el medio ambiente

ND: No se dispone de datos para el 2010 porque se aprobaron en el 2012
Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Tributaria

CC. AA.	Recaudación (año 2010) Miles de euros	Tributos ambientales (año 2012)
La Rioja	7.402,44	
	7.402,44	Canon de saneamiento
Comunidad Valenciana	199.601,55	
	199.601,55	Canon de saneamiento

ND: No se dispone de datos para el 2010 porque se aprobaron en el 2012
Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Tributaria

Recaudación por tributos ambientales
Año 2010 (en miles de euros)



Enlace de interés

Podrís encontrar la información permanentemente actualizada en la página web de la Agencia Tributaria.

4.2.3. Ámbito entidades locales

Por lo que se refiere a las entidades locales, no pueden crear impuestos ambientales, pero sí introducir mediante sus ordenanzas los **beneficios fiscales ambientales** previstos con carácter potestativo en el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLRHL), Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, Impuesto sobre Actividades Económicas, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras y el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

En este sentido cabe señalar lo siguiente:

1) **Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI)**: se establecen exenciones para especies de crecimiento lento, repoblaciones forestales (artículo 62 del TRLRHL).

2) **Impuesto sobre actividades económicas (IAE)**: se establece la siguiente bonificación, de hasta el 50% de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y realicen determinadas actuaciones que respeten o favorezcan el medio ambiente (artículo 88.2.c. del TRLRHL).

3) **Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO)**: se establece una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo, que justifiquen tal declaración o en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar para autoconsumo (artículo 103.2.b. del TRLRHL).

4) **Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)**: se establecen las bonificaciones siguientes:

a) bonificación de hasta el 75% en función de la clase de carburante que consume el vehículo en razón a la incidencia de la combustión de dicho carburante en el medio ambiente;

b) bonificación de hasta el 75% en función de las características de los motores de los vehículos y su incidencia en el medio ambiente (artículo 95.6. del TRLRHL).

No obstante, los municipios sí que pueden crear **tasas ambientales**, modulando el importe de las tasas por servicios ambientales según el grado de contaminación producida.

Ejemplo

Un ejemplo de esto son las tasas de recogida y tratamiento de basura producida, o tasas por suministro de agua que se establezcan con carácter progresivo en función del consumo.

Sin embargo, en la práctica, los municipios se han encontrado con dos tipos de dificultades a la hora de aplicarlas: por una parte, la falta de capacidad técnica de una buena parte de los municipios para diseñar y cuantificar dichas tasas; por otra parte, que su cuantía no puede superar el coste de prestar el servicio, por lo que su capacidad recaudatoria y de incidencia a la hora de minorar el daño medioambiental es más bien escasa.

5. Fiscalidad y tecnologías de la información y la comunicación

La revolución digital genera un continuo abanico de innovaciones en procesos y productos informáticos y de telecomunicaciones, que transforman y configuran un nuevo marco de relaciones económicas y sociales. Actualmente, las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) se utilizan intensamente en un conjunto creciente de actividades económicas y están suponiendo una intensa transformación en la forma en que nos organizamos, trabajamos y nos relacionamos. Cuando utilizamos, por ejemplo, el servicio de búsqueda de información que ofrece Google, redes sociales como Twitter o el correo electrónico gratuito de Microsoft, estamos utilizando un nuevo “servicio”. Estos servicios son propios de la sociedad de la información y constituyen una actividad económica para su prestador, aunque puedan –al menos, de momento– resultar gratuitos para los usuarios.

Es notorio que el comercio mundial de bienes y servicios opera hoy en día mediante redes electrónicas. El uso de las tecnologías de la información y la comunicación para la contratación de operaciones, para la realización de pagos electrónicos e incluso para la entrega de productos digitales constituye una realidad en las relaciones económicas internacionales. Las interacciones tecnológicas y los procesos de digitalización han impulsado cambios sustanciales en los esquemas productivos tradicionales. Cambios en la producción, que se han extendido a la demanda y han impulsado la aparición de nuevas formas de consumo. La contratación de bienes y servicios de manera electrónica, y concretamente el comercio electrónico, es el más claro exponente de ello, sin olvidar su impacto sobre servicios complementarios, como puede ser el pago electrónico, la firma electrónica, la facturación electrónica o el almacenamiento de datos.

El fenómeno más relevante del sistema capitalista actual es el proceso de globalización. El proceso de mundialización ha modificado las relaciones económicas de base nacional, que acelerado por la aplicación económica de las tecnologías digitales, ha desencadenado un cambio estructural que plantea numerosas cuestiones problemáticas de índole diversa. El desarrollo de los servicios de la sociedad de la información y el conocimiento, íntimamente ligado con el proceso de globalización económica, pone de relieve una cierta inadaptación de los sistemas tributarios que se fundamentan en la idea de la soberanía nacional, ejercida sobre un territorio o sobre unos individuos.

Los tributos clásicos están basados en objetos imponibles conocidos (renta y consumo fundamentalmente) y se concretan en cosas tangibles (bienes físicos). En un contexto de relaciones en redes digitales, la localización física se difumina y el bien que circula por excelencia se identifica con un número de bites que constituyen una valiosa información.

En una economía globalizada, el comercio electrónico suscita, desde el punto de vista tributario, algunas cuestiones conflictivas relacionadas, en última instancia, con una previsible disminución de la recaudación de tributos. La menor tributación que el comercio electrónico puede comportar se explica, fundamentalmente, por la facilidad para deslocalizar las rentas “en la Red”, unido a la dificultad de control por parte de las administraciones del volumen de transacciones comerciales electrónicas. Las organizaciones internacionales y los distintos países no son ajenos a ello. Existe un consenso generalizado respecto a la necesidad de no poner trabas fiscales al desarrollo del comercio electrónico –por su importancia como factor de desarrollo y cohesión– pero también en no hacer de Internet un espacio libre de impuestos.

5.1. El comercio electrónico

5.1.1. Los servicios de la sociedad de la información y la Directiva 2000/31 sobre Comercio Electrónico

Los servicios de la sociedad de la información se definen legalmente como cualquier servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario del servicio.

Esta definición se encuentra recogida, en el ámbito europeo, en la Directiva 98/34/CE, de 22 de junio, conocida como directiva de transparencia y modificada por la Directiva 98/48/CE, y en la Directiva 2000/31 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio del 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior. En los mismos términos se expresa la norma de transposición de estas directivas a nuestro ordenamiento, la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico (LSSICE).

Como indica la propia directiva, los servicios de la sociedad de la información cubren una amplia variedad de actividades económicas que se desarrollan en línea y no se limitan únicamente a servicios que dan lugar a una contratación en línea, sino que, en la medida en que constituyen una actividad económica, son extensivos al suministro de información por vía electrónica, a las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la Red, a la trans-

misión de datos por redes de telecomunicaciones, a las copias temporales de páginas de Internet, al alojamiento de información en los propios servidores, etc. Lo determinante para la consideración de servicio de la sociedad de la información es que estos cumplan las características mencionadas:

1) Prestación a título oneroso. El servicio debe constituir una actividad económica desde la perspectiva del prestador, aun cuando no sea remunerado para sus destinatarios. Ello significa que la falta de pago por parte del usuario no impide considerar que el servicio “se presta” normalmente a cambio de una remuneración, porque el prestador puede obtener ingresos por vía indirecta, como por ejemplo, mediante publicidad. Así, el concepto de servicios de la sociedad de la información es extensivo siempre que represente una actividad económica para el prestador y, lógicamente, el uso del comercio electrónico entre individuos que actúan fuera de su actividad profesional no constituye un servicio de la sociedad de la información.

2) Servicio a distancia. Se requiere que el servicio sea “a distancia”, lo que significa que las partes no están presentes simultáneamente. De este modo no son servicios de la sociedad de la información los que, por su propia naturaleza, no se pueden prestar a distancia, como por ejemplo un asesoramiento médico que requiera un reconocimiento físico. Y, en el mismo sentido, tampoco tienen la consideración de servicio de la sociedad de la información aquellos que, aun cuando impliquen la utilización de dispositivos electrónicos para su prestación, se realizan en presencia física del prestador y el destinatario.

3) Prestación del servicio por vía electrónica. El tercer requisito hace referencia a la prestación vía electrónica. En este sentido, no tienen la consideración de servicios de la sociedad de la información aquellos que no se presten por medio de sistemas electrónicos de tratamiento o archivo de datos. Es el caso de los servicios prestados por medio de teléfono o fax (marketing telefónico) y de los servicios que utilizan para la transacción de equipos electrónicos, pero cuyo contenido es material (como por ejemplo, la expedición automática de billetes). Tampoco son servicios de la sociedad de la información los servicios fuera de línea, aun cuando se trate de bienes propios de la sociedad de la información (como la distribución de programas informáticos en disquete), ni aquellos que, por su propia naturaleza, no se pueden prestar por medios electrónicos (servicios prestados por abogados y procuradores en el ejercicio de sus funciones de representación y defensa en juicio).

4) Prestación del servicio a petición individual del destinatario. Por último, el servicio requiere que exista petición individual del usuario. En este sentido, la LSSICE completa el concepto de servicios de la sociedad de la información con una lista de ejemplos que califica expresamente como tales. Entre ellos se incluyen los siguientes:

- La contratación de bienes y servicios por vía electrónica.

- La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o mercados y centros comerciales virtuales.
- La gestión de compras en la Red por grupos de personas.
- El envío de comunicaciones comerciales.
- El suministro de información por vía telemática.

De todo ello se desprende que el comercio electrónico es uno de los servicios que ofrece la sociedad de la información.

5.1.2. Aproximación al concepto de comercio electrónico

El comercio electrónico ha sido objeto de múltiples definiciones. De forma extensiva, se ha incluido bajo el paraguas de *e-commerce* todo intercambio de datos por medios electrónicos, relacionados o no con una actividad comercial.

De forma más restrictiva, el concepto de comercio electrónico se limita a transacciones comerciales electrónicas, es decir, a la compraventa de bienes y servicios, a través de los mecanismos que proporcionan las nuevas tecnologías, así como a las actividades anteriores y posteriores relacionadas, aunque no sean estrictamente contractuales.

Lo cierto es que el comercio electrónico se puede entender de distintas formas, en función de la aproximación que queramos realizar a este nuevo fenómeno, si bien decimos que cuando comprador y vendedor interactúan electrónicamente, sirviéndose de la Red, surge el comercio electrónico. En este sentido, el comercio electrónico:

- consiste en el desarrollo de una actividad comercial por vía electrónica;
- se basa en la elaboración y transmisión de datos por vía electrónica;
- comprende actividades variadas y abarca productos y servicios, ya sean de tipo tradicional o propio de la sociedad de la información.

Lo cierto es que la compraventa sin establecimiento no es, evidentemente, una nueva forma de distribución. La venta sin establecimiento existe desde hace mucho tiempo y puede implicar contacto personal entre vendedor y comprador (como en la venta a distancia “tradicional” por catálogo) o puede realizarse sin la presencia física simultánea de los participantes, transmitiendo la propuesta de contratación por algún medio de comunicación. Este sería el caso del telemarketing si la venta se realiza por teléfono, o de la televenta si la venta se facilita por medio de la televisión. Es la adopción de sistemas de comunicación interactivos, a través de redes de ordenadores, el factor que marca el nacimiento de esta nueva forma de comercio, el comercio electrónico.

Servicios de la sociedad de la información

La LSSICE bajo la expresión “Servicios de la sociedad de la información” incluye la contratación de bienes y servicios por vía electrónica, pero también el suministro de información por este medio y las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la Red, la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, la realización de copias temporales de páginas de Internet solicitadas por los usuarios, el alojamiento de información en los servidores, etc.

En el comercio electrónico participan como actores principales las empresas, los consumidores y las administraciones públicas. Las empresas pueden intervenir como usuarias (consumidoras) o proveedoras de bienes o servicios. Por su parte, las administraciones actúan como agentes reguladores y como promotores (fomentan el pago de impuestos, de prestaciones sociales,...) y usuarias del comercio electrónico (cuando la Administración realiza compras). Para referirse a estas distintas tipologías se utilizan comúnmente las siglas siguientes:

- B2A, *business to administrations*, para referirse al comercio electrónico entre empresas y administración;
- B2B, *business to business*, para referirse al comercio electrónico entre empresas, y
- B2C, *business to consumers*, para el comercio entre empresa y consumidor.

El comercio electrónico o *e-commerce* se basa fundamentalmente en la realización de operaciones comerciales mediante comunicaciones y contratos electrónicos. Debemos tener en cuenta que estas operaciones son novedosas en cuanto a la forma –utilización de las tecnologías de la información y la comunicación– pero que, desde el punto de vista jurídico, no se trata de contratos novedosos, dado que se formalizan mediante fórmulas tradicionales de compraventa o prestación de servicios. Evidentemente, el medio electrónico influye en aspectos jurídicamente importantes –como la determinación del lugar y momento de perfección del contrato–, pero no llega a ser trascendente como para generar un nuevo tipo de contrato.

La irrupción del comercio electrónico hace necesaria una verificación de los principios de política fiscal internacional, para analizar si son suficientes o deben ser sustituidos por otros nuevos. El comercio electrónico elimina cualquier elemento físico, lo que dificulta la aplicación del concepto de imposición en la fuente –a favor del criterio de residencia– y favorece comportamientos destinados a eludir los impuestos indirectos. Consciente de todo ello, la comunidad internacional ha comenzado a actuar.

5.1.3. El comercio electrónico y la nueva problemática fiscal

Las organizaciones internacionales han asumido en el ámbito fiscal un protagonismo necesario para abordar correctamente los problemas de la internacionalización y desintermediación, dado que las soluciones nacionales son claramente insuficientes.

A finales de 1997, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) emitió un informe con los criterios que debían orientar la fiscalidad del comercio electrónico. Las líneas de actuación propuestas se construyen sobre la base de los siguientes principios:

- **Equidad:** La tributación del comercio electrónico debe ser equitativa y no provocar distorsiones económicas.
- **Eficiencia:** Debe evitarse que la introducción de la vía telemática en las actividades económicas implique evasión y fraude fiscal.
- **Seguridad:** Los sujetos pasivos deben tener la seguridad jurídica sobre los elementos constitutivos del impuesto en un entorno informatizado.
- **Simplicidad:** Los costes administrativos y los de cumplimiento de las normas en la materia deben ser los mínimos posibles.
- **Justicia:** El reparto de impuestos entre los países afectados debe ser proporcional.

La Comisión europea, por su parte, había aprobado ese mismo año la comunicación Iniciativa Europea de Comercio Electrónico, que suponía un primer acercamiento a nivel europeo de los temas tributarios del comercio electrónico. Con anterioridad, el Informe Bangemann (1993) había realizado un primer análisis del comercio electrónico en la Unión Europea (UE), pero no fue hasta 1997 cuando la Comisión marcó las líneas de trabajo en materia de tributación directa e indirecta sobre tres objetivos básicos: “aportar seguridad jurídica, evitar pérdidas de recaudación y asegurar la neutralidad”.

El 17 de junio de 1998 se presentó la comunicación Comercio Electrónico Y Fiscalidad Indirecta, que apuesta por aplicar el IVA “a todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinadas al consumo dentro de la UE, independientemente del medio de comunicación o de la fórmula comercial utilizada para efectuar la transacción”.

La Comisión había estudiado una propuesta para adoptar un impuesto sobre la transmisión de bits, el denominado *Bit tax*. Este nuevo impuesto trataría de gravar los flujos de tráfico sobre las autopistas de la información, del mismo modo que distintos gravámenes recaen sobre los automóviles y la circulación viaria (impuesto de matriculación, impuesto de circulación, impuesto sobre carburantes, peajes,...). El gravamen debía repercutir sobre todas las actividades interactivas, que son las que realmente atribuyen valor añadido, con relación a la actividad tradicional. Y gravar tanto transacciones financieras, como las comerciales y las científicas. Sin embargo, la Comisión estimó inútil la propuesta en la medida en que todas las operaciones electrónicas ya se hallaban sometidas al IVA. Un nuevo impuesto no garantizaría la neutralidad del sistema fiscal generando posibles distorsiones sobre el mercado, al someter a bienes homogéneos (por ejemplo, libro papel/libro electrónico) a regímenes impositivos distintos (IVA/*Bit tax*).

La comunicación de 1998 descartó definitivamente la idea de crear un impuesto indirecto nuevo, alternativo y propuso revisar si la legislación del IVA debía retocarse de alguna manera para adaptarse mejor a la nueva realidad. Al mismo tiempo, la Comisión propuso que, a efectos del IVA, tuviera la con-

Enlace de interés

La Comunicación de la Comisión (1998) está disponible en la web de la Unión Europea.

sideración de prestación de servicios toda operación “consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a través de una red electrónica”.

Por último, parece necesario mencionar el informe “Electronic commerce: taxation framework conditions”, de la OCDE, presentado en la conferencia de Ottawa, celebrada el 8 de octubre de 1998, cuya principal conclusión fue reconocer que los principios fiscales tradicionales resultan aplicables al nuevo entorno tecnológico y que la normativa fiscal existente permite dar respuesta a las cuestiones que plantea el comercio electrónico. Concretamente, los principios de fiscalidad tradicional que no se encuentran afectados y que deben aplicarse de forma directa al comercio electrónico son:

- **Neutralidad.** La imposición a que se somete el comercio electrónico no puede ser distinta de la que ya soporta el comercio tradicional. La carga tributaria soportada no debe influir en los medios empleados para desarrollar un mismo tipo de comercio. El nivel de imposición del comercio de unos mismos bienes debe ser similar, con independencia de los medios y las formas empleados para su suministro.
- **Eficiencia y eficacia.** Se debe tratar de minimizar los costes en la aplicación de los impuestos que recaen sobre el comercio electrónico, tanto para la Administración como para los contribuyentes. Las nuevas tecnologías ofrecen a la Administración fiscal la posibilidad de mejorar su servicio y minimizar los costes para los obligados fiscales.
- **Seguridad, certeza, estabilidad y simplicidad.** Las normas deben ser claras y fácilmente comprensibles por parte de los contribuyentes, de forma que estos puedan prever con antelación las consecuencias fiscales de las transacciones que pretenden efectuar.
- **Igualdad y justicia.** La imposición debe ajustarse a las circunstancias en que las operaciones se realizan, evitando situaciones de doble imposición entre soberanías fiscales diferentes. Asimismo, se deben reducir al máximo las posibilidades de fraude y evasión, adoptando las medidas anti fraude necesarias, que deberán ser proporcionadas y no suponer un obstáculo para el comercio electrónico.
- **Flexibilidad.** Los regímenes fiscales deben ser flexibles y dinámicos, capaces de adaptarse a los avances tecnológicos.

Desde el punto de vista impositivo, los problemas del comercio electrónico se focalizan básicamente en tres:

- En primer lugar, la dificultad de localizar la actividad comercial, de fijar el lugar de realización de las operaciones cuando estas se realizan a través de redes telemáticas (en origen o en destino).
- En segundo lugar, en la dificultad de calificar las rentas y las operaciones que se realizan en la Red, teniendo en cuenta la naturaleza intangible del producto digital (tributación como canon o como cesión de uso).
- Y por último, la dificultad de controlar la tributación efectiva de las transacciones electrónicas, dado el difícil encaje entre Administración local y comercio global.

Estas cuestiones conflictivas hacen referencia principalmente al impuesto sobre la renta de personas físicas (IRPF), de sociedades (IS) y de no residentes (IRNR) y al impuesto sobre el valor añadido (IVA). A estos nos vamos a referir a continuación.

El comercio electrónico y la imposición directa

Los principales escollos con los que se enfrenta la fiscalidad directa tradicional, cuando hablamos de comercio electrónico, hacen referencia a:

- La determinación de la residencia fiscal, vinculada hasta la fecha a la presencia física en un territorio.
- La operatividad del concepto de establecimiento permanente y su nueva dimensión en el ciberespacio.
- La calificación de las rentas generadas por el comercio electrónico y la imposición limitada en la fuente de los cánones.

a) La residencia fiscal y la sede de dirección efectiva

Uno de los principales problemas que plantea el comercio electrónico en el ámbito de los impuestos sobre la renta es el de la determinación del territorio en el que el hecho imponible se entiende realizado. La mayoría de los sistemas fiscales vigentes utilizan dos criterios:

- El criterio de residencia, sometiendo a tributación la renta mundial de los residentes en el país, sea cual sea el lugar de obtención de la renta.
- El criterio de la fuente de la renta, sometiendo a tributación la renta obtenida en el país, con independencia de que el sujeto receptor sea o no residente en el mismo.

El problema de la determinación de la residencia

En el comercio tradicional la determinación de la residencia del sujeto pasivo o del país donde se produce la renta no plantea dificultades excesivas. En el comercio electrónico dicha delimitación se complica, como consecuencia de la deslocalización de los sujetos intervinientes, su frecuente y fácil anonimato, la movilidad de la que pueden beneficiarse y, en definitiva, de la dificultad de aplicar a dichas situaciones un concepto tradicionalmente vinculado a la presencia física.

Una falta de coordinación internacional en la aplicación de dichos criterios puede provocar situaciones de doble imposición, por lo que mediante los convenios de doble imposición (CDI) se fijan las reglas necesarias para delimitar la residencia de los sujetos pasivos así como los límites en la imposición de las rentas de los no residentes. La mayor parte de los mismos, inspirados en el modelo de convenio elaborado por la OCDE (MCDI), admiten que el país de la fuente pueda someter a imposición, con ciertos límites, las rentas en él obtenidas por los no residentes y atribuyen al país de residencia el establecimiento de los mecanismos compensatorios para evitar la doble imposición (reconocimiento de un crédito de impuesto en función de lo pagado en el extranjero o exención de las rentas ya gravadas).

La mayor parte de la normativa tributaria, siguiendo el MCDI, vincula el concepto de residencia con el lugar en el que se desarrolla de forma efectiva una actividad, a fin de evitar localizaciones artificiales de sociedades en territorios o países de reducida fiscalidad. De acuerdo con el artículo 4 del MCDI, la residencia fiscal en un determinado país se atribuye en función del domicilio, la residencia, la sede de dirección efectiva o cualquier otro criterio de naturaleza análoga. El principio de imposición en el país de residencia presupone, en primer lugar, la identificación de los sujetos implicados en la generación de una renta y este constituye uno de los principales obstáculos que surgen en el comercio electrónico, teniendo en cuenta que los datos existentes en la Red ni tienen por qué identificar al sujeto interviniente ni, por supuesto, su residencia.

Con el uso de las TIC, la sede de dirección efectiva del vendedor no es fácilmente identificable. Si consideramos como sede de dirección el lugar de reunión del consejo de administración, puede ocurrir que este no sea identificable como único y exista concurrencia simultánea de varios lugares (imaginemos, por ejemplo, que la junta se celebra mediante videoconferencia) o concurrencia rotatoria en diferentes centros (si la junta se celebra en sedes continentales de manera sucesiva). Si consideramos como sede de dirección el lugar indicado en la página web, nos encontramos también con claros inconvenientes, dado que el domicilio de una web es fácilmente manipulable o incluso porque puede resultar complicado conocer quién está detrás de un sitio web. En este marco, puede resultar imposible considerar residentes a ciertas entidades, no quedando sometidas a tributación en ningún lugar. De la misma manera, con relación al comprador, las posibilidades de anonimato de los usuarios de Internet dificultan que las rentas puedan imputarse a un sujeto tributario.

Ante esta situación, los mayores riesgos que se plantean no son ya los de una doble imposición, sino los de una disminución o ausencia total de tributación, sobre todo si se tienen en cuenta las facilidades que las TIC aportan para localizar en territorios de baja presión fiscal o en paraísos fiscales las actividades.

Concepto de residencia

Las particulares características del comercio electrónico hacen bastante difícil la aplicación efectiva del tradicional concepto de residencia, especialmente el criterio "sede de dirección efectiva" de una entidad que desarrolla su actividad a través de la Red.

b) Operatividad del concepto de establecimiento permanente

El concepto de establecimiento permanente (EP) hace referencia a la existencia de un lugar fijo de negocio. Jurídicamente, un EP no es una unidad autónoma, sino que depende de otra persona o entidad, pero en virtud del principio de tributación separada, el EP se “personaliza” y asume la condición de centro de imputación de rentas. De este modo, la identificación de un EP permite someter a tributación en el lugar fijo de trabajo las rentas generadas por el establecimiento (estado de la fuente). De acuerdo con el artículo 5 del MCDI, un EP supone la existencia de una “instalación fija de negocio”, establecida en un lugar determinado y con un cierto grado de permanencia, mediante la cual una empresa ejerce toda o parte de su actividad.

Actualmente, las tecnologías de la información permiten operar en distintos países sin la necesidad de tener un lugar fijo de trabajo, es decir, un establecimiento permanente en cada país. En otras palabras, la Red moviliza los bienes y servicios entre diferentes territorios sin la necesidad de una presencia permanente de medios humanos y técnicos en el territorio. La red permite una presencia continuada, simplemente con disponer de un sitio web para ofrecer bienes y servicios, sitio que no se encuentra vinculado a una concreta localización física.

Ello plantea cuestiones tales como si la página web del vendedor, incorporada en un servidor localizado en otro país distinto –del domicilio del comprador–, puede considerarse como un lugar fijo de negocios, o si tal vez deba considerarse establecimiento permanente al servidor, es decir, al ordenador en el que se aloja la página web mediante la que se posibilita dicho comercio.

Al respecto, se han planteado respuestas contrarias, si bien es mayoritaria la opinión que considera que un servidor no está suficientemente vinculado con el lugar de actividad económica del prestatario. En general, únicamente posibilita la conexión a Internet, sin tener control sobre las transacciones realizadas a través de él, de manera que puede considerarse como una “persona” agente que actúe por cuenta del vendedor. Además, el ordenador que actúa de servidor podría ser un ordenador portátil, y, por lo tanto, sin vinculación fija con ningún territorio.

Nota aclaratoria

Hay dos posturas contrarias:

1) **Concepto extensivo de establecimiento permanente**, con la interpretación decididamente extensiva del artículo 5 del MCDI, para considerar al servidor como un EP, si asimilamos dichos servidores a las máquinas tragaperras o expendedores automáticos, que “pueden constituir establecimiento permanente siempre que la empresa se ocupe del mantenimiento y manutención de las mismas”.

2) **Concepto restrictivo de establecimiento permanente**, de la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, que se opone a la idea de

Dificultades de aplicación en el comercio electrónico

El concepto de establecimiento permanente permite resolver el problema de los no residentes en un país que desarrollan en él una actividad habitual o continuada, pero presenta dificultades en su aplicación al comercio electrónico.

El establecimiento permanente supone una presencia física, la permanencia de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia, difícilmente aplicable a un comercio que utiliza la Red global para su desarrollo.

considerar establecimiento permanente la presencia en un territorio mediante un sitio web o la existencia, sin más, de un servidor.

El concepto de establecimiento implica la realización de una actividad económica a través de un establecimiento fijo durante un período indefinido y, “cuando se trata de una sociedad que proporciona servicios mediante un sitio Internet, dicho lugar de establecimiento no se encuentra allí donde está la tecnología que mantiene el sitio ni allí donde se puede acceder al sitio, sino en el lugar donde se desarrolla la actividad económica. En el supuesto de que existan varios establecimientos de un mismo prestador de servicios, es importante determinar desde qué sitio del establecimiento se presta un servicio concreto. En caso de especial dificultad para determinar a partir de cuál de los distintos sitios del establecimiento se presta un servicio dado, será el lugar en el que el prestador tenga su centro de actividades en relación con ese servicio en particular”.

Podéis consultar el concepto extensivo de EP en la Sentencia de la Corte Federal alemana, de 30 de octubre de 1996, y el concepto restrictivo de EP en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1997.

c) Calificación de las rentas generadas por el comercio electrónico: cánones o rendimientos empresariales

La tercera cuestión a analizar con relación a la imposición directa hace referencia a la calificación de las rentas obtenidas como consecuencia del comercio electrónico. Ello responde al distinto tratamiento que, en la mayoría de los sistemas fiscales, se otorga a la tributación de los cánones respecto de otras rentas empresariales.

La calificación de las rentas procedentes de la transmisión de un programa de ordenador, de una película, de un libro o de una obra musical, tiene claras consecuencias tributarias cuando la transacción se realiza entre sujetos residentes en diferentes Estados. Nos encontramos ante un problema relacionado con la jurisdicción fiscal competente. El MCDI establece el principio de la imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario efectivo. España se ha reservado el derecho a gravarlos en la fuente, a diferencia de las rentas empresariales, sometidas a tributación en el país de la residencia. La renta obtenida por un no residente en una compraventa mercantil internacional no se considera obtenida en España y no estará sujeta a tributación en nuestro país (art. 12.3 a) LRNR), mientras que la percepción de un canon se somete a tributación en España (art. 12.1 e) LRNR).

Teniendo en cuenta las distintas operaciones y servicios que suelen desarrollarse en el ámbito del comercio electrónico, la OCDE entiende que la mayoría de las rentas generadas por dichas actividades deberían, en principio, ser consideradas a efectos fiscales como beneficios empresariales. Concretamente, los pagos derivados de la contratación electrónica de bienes o servicios que son suministrados por el vendedor al cliente de forma fuera de línea deben incluirse en el ámbito de los beneficios empresariales. Por el contrario, en aquellos supuestos de pagos por comercio en línea, adquiriendo programas informáticos y otros productos digitales de forma electrónica directamente de un proveedor comercial mediante la correspondiente descarga del producto, se plantea la dialéctica de su calificación como beneficios empresariales o como cánones.

En principio, la calificación de la renta obtenida con la transmisión de estos bienes no puede basarse en la digitalización de los bienes suministrados o en su materialidad. Al respecto, deberemos tener en cuenta si la adquisición comporta o no el derecho a explotar comercialmente los derechos de explotación correspondientes al producto digital. Esta cesión de los derechos de explotación implicaría la posibilidad de alterar formatos o contenidos de los bienes digitales transmitidos, así como de disfrutar de otros servicios no disponibles si los bienes se suministran en formato tradicional. En caso afirmativo, el pago realizado por la cesión de uso de tales derechos se considera como un canon, mientras que en caso negativo –no comporta ese derecho–, el pago por el derecho de reproducción del bien transmitido podría hacer surgir diferentes interpretaciones. El criterio mayoritario es aquel que considera que los pagos efectuados por el cliente no constituyen cánones sino beneficios empresariales, porque el método de entrega utilizado respondería a criterios de eficiencia y de costes de distribución, pero no alteraría la naturaleza de la operación. La aplicación del régimen tributario correspondiente a los cánones (en caso de suministro digital) distinto del aplicable para los rendimientos empresariales (en caso de suministro por medios convencionales) rompería el principio de neutralidad impositiva.

De acuerdo con los planteamientos propuestos por la OCDE, se deben por tanto tomar en consideración los derechos realmente transferidos en la operación y se puede concluir que:

- Cuando el transmitente cede una parte de sus derechos a una tercera persona para que esta desarrolle o explote comercialmente el propio programa, particularmente a través de su distribución o desarrollo, la remuneración constituirá un canon.
- Cuando la adquisición de programas informáticos tenga por objeto el uso personal o profesional de los mismos por parte del adquirente, la contraprestación debe ser tratada como renta de una actividad comercial.

Este planteamiento de la OCDE es coincidente con el sostenido por la UE, que califica como cánones las remuneraciones relacionadas con los programas informáticos “si no se transfieren todos los derechos sobre dichos programas (es decir, si la titularidad no cambia de manos). Se trata de remuneraciones por transacciones de derechos de autor en materia de programas informáticos, que permiten al cesionario explotar comercialmente los derechos para reproducir productos informáticos, para su venta o concesión de licencias sobre los derechos a otra parte, pero que no suponen una pérdida de la titularidad original”.

Tratamiento de la renta obtenida

De acuerdo con nuestra legislación, el tratamiento de la renta obtenida en una transmisión dependerá de las condiciones de adquisición del producto digitalizado y requerirá, especialmente si se trata de productos de software, de la revisión del contrato para distinguir un supuesto del otro.

El comercio electrónico y la imposición indirecta, especialmente el IVA

Los problemas más acuciantes con relación a la imposición indirecta –y que requieren de medidas de adaptación más urgentes–, se plantean con relación al IVA y son sustancialmente coincidentes con los planteados respecto de la imposición directa: localización del hecho imponible y calificación de las operaciones, aparte de otros relacionados con la gestión del impuesto.

Las operaciones fuera de línea, aquellas que utilizan medios de transporte tradicionales, no originan especiales problemas en cuanto a localización y calificación de la operación. Al mantener los bienes adquiridos su naturaleza material y tangible, les resultará aplicable alguno de los distintos regímenes que en el IVA gravan estas operaciones (entregas de bienes, adquisiciones intracomunitarias, ventas a distancia o importaciones). Por el contrario, en las compraventas en línea, que no implican un desplazamiento físico de los bienes o servicios electrónicos adquiridos (son enviados en formato digital), se hace difícil determinar cuál es el lugar de realización del hecho imponible y, en definitiva, dónde quedará gravada la operación. Como sabemos, en el IVA la determinación del lugar de realización de un hecho imponible depende de que la calificación de la operación sea como adquisición de bienes o como prestación de servicios.

Contratación electrónica de bienes físicos

La contratación electrónica de bienes materiales que no circulan por la Red no plantea especiales problemas en cuanto al IVA aplicable.

1) Entrega de bienes

Se califica como entrega de bienes el suministro de un producto informático normalizado, efectuado en cualquier soporte material, considerando como producto informático normalizado aquel que no precisa de modificación sustancial alguna para ser utilizado por cualquier usuario (art. 8.2.7 LIVA).

El criterio de localización de las adquisiciones de bienes distingue entre:

a) Operaciones interiores. Las operaciones interiores (entregas que no proceden de otro país) se entienden realizadas en el territorio de aplicación del impuesto (España) si los bienes se ponen a disposición del adquirente en dicho territorio.

b) Adquisiciones intracomunitarias. Las adquisiciones intracomunitarias de bienes (entregas que proceden de un país de la UE) se localizan en destino, de manera que el empresario o profesional adquirente debe autorrepercutirse el impuesto.

c) Ventas a distancia. En caso de ventas a distancia (entregas procedentes de un país de la UE cuando el adquiriente no tiene la condición de empresario o profesional) el criterio de localización varía en función del volumen de operaciones realizadas por el sujeto pasivo. Cuando las operaciones realizadas con destino al estado de aplicación del impuesto (España), durante el año natural precedente o durante el año en curso, no exceden de 35.000 euros, las entregas de bienes se localizarán donde esté situado el vendedor (en origen), salvo que este opte por localizar la operación donde resida o esté establecido el comprador (en destino).

d) Importación de bienes. En caso de importación de bienes –cuando el producto procede de un país no perteneciente a la Unión Europea– la cuota impositiva correspondiente se liquidará en aduana.

2) Prestación de servicios

Se califica como prestación de servicios el suministro de productos informáticos cuando no tenga la condición de entrega de bienes, considerándose accesoria a la prestación de servicios la entrega del correspondiente soporte. En particular, se considerará prestación de servicios el suministro de productos informáticos que hayan sido confeccionados previo encargo de su destinatario, conforme a las especificaciones de este, así como aquellos otros que sean objeto de adaptaciones sustanciales necesarias para el uso por su destinatario (art. 11.2.16 LIVA).

Se considerarán servicios prestados por vía electrónica aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos. Entre otros, se incluyen los siguientes:

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.
- c) El suministro de programas y su actualización.
- d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.
- e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.

Venta a particulares

En el caso de venta a particulares, la tributación será en origen si el volumen de ventas del empresario proveedor no excede por año natural de ciertos límites.

En cambio, la tributación será en destino, si el volumen de ventas excede por año natural de ciertos límites o el vendedor opta por localizar la operación donde resida el comprador

Normativa aplicable

Operaciones interiores: art. 68.1. LIVA

Adquisiciones intracomunitarias: art. 71 LIVA.

Ventas a distancia: art. 68.4 LIVA.

Importación de bienes: art. 18 LIVA

f) El suministro de enseñanza a distancia.

Téngase en cuenta que el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio prestado tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.

El criterio para la localización territorial de las prestaciones de servicio viene determinado en el art.69 LIVA y siguientes.

La situación de partida al respecto, y la regulación existente hasta la reforma operada por la Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta, se ha fundamentado en un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, de forma que un servicio se debía entender localizado en el territorio de aplicación del impuesto para quedar sujeto al mismo. La regla general de localización era la sede del prestador o el establecimiento permanente desde el que se prestó el servicio y, a partir de aquí, se establecían unas reglas especiales. En la práctica, dado que una multiplicidad de servicios se encuadraba en las reglas especiales, el criterio general tenía una aplicación residual. De todas las reglas especiales, las aplicables a los servicios normalmente denominados de profesionales, los de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica, respondían a un esquema de gravamen en destino, más acorde con la idea de gravamen en la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo.

Desde el 1 de enero del 2010 esta regla, con algún matiz, ha pasado a ser aplicable con carácter general, incorporándose al derecho interno el contenido esencial de un conjunto de directivas europeas. En el nuevo sistema, el artículo 69 distingue las operaciones puramente empresariales, en las que prestador y destinatario tienen tal condición, de aquellas otras cuyo destinatario es un particular. En el primer grupo, el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, mientras que en el segundo lo hace en la de origen, con la lógica exclusión de los servicios que tienen por destinatarios a particulares que residen en países o territorios terceros. Es decir, se gravarán en destino:

- Los servicios **que se presten a favor de un empresario o profesional** que actúe como tal y **radique en el territorio de aplicación del impuesto** la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, con independencia de donde se encuentre establecido el prestador de los servicios, y del lugar desde el que los preste.
- Los servicios **que se presten por un empresario o profesional**, y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual se

encuentre en el territorio de aplicación del impuesto, cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal.

En cuanto a las reglas especiales, el art. 70.4 continúa refiriéndose a los servicios prestados por vía electrónica para aquellos casos en los que no habría sujeción por aplicación de las reglas generales. Concretamente, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del impuesto los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del impuesto. A estos efectos, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

Por consiguiente, si el destinatario es un particular, el proveedor no comunicario deberá repercutir el IVA correspondiente al Estado donde se consuma el servicio electrónico. Se trata de supuestos a los que resulta de aplicación el régimen especial previsto en el artículo 163 de la Ley del IVA. De acuerdo con este régimen, el empresario o profesional no establecido en la comunidad que preste servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional y que estén establecidos en la comunidad deberá declarar el inicio de su actividad como tal empresario o profesional en el territorio de la comunidad y presentar declaración-liquidación periódica del régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

Normativa

El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica se recoge en el capítulo VIII, del título IX, de la LIVA (art. 163 bis, art. 163 ter y art. 163 quarter).

5.2. La administración electrónica

En los últimos años, la Administración pública ha ido incorporando, en su día a día, el uso de las tecnologías de la información y la comunicación y ha impulsado el desarrollo de una administración electrónica para mejorar la prestación del servicio público y facilitar las relaciones con los ciudadanos, empresas y organizaciones. Esta incorporación paulatina de los medios electrónicos en el desarrollo de la actividad de la administración resulta todavía difícil de medir, pero son evidentes los pasos realizados en la implementación de una administración electrónica, y su consolidación –siendo pionero en este desarrollo el ámbito administrativo tributario– está contribuyendo a la transformación económica y social de nuestra sociedad.

La expresión *administración electrónica* incluye los diferentes usos de medios electrónicos por parte de la Administración e implica una transformación organizativa y procedimental amplia de la misma. Además, para un funciona-

miento efectivo de la administración electrónica, se requiere una regulación adecuada que garantice la seguridad jurídica de las transacciones electrónicas y el derecho de los ciudadanos en sus relaciones con la Administración.

La Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso Electrónico de la Ciudadanía a los Servicios Públicos (LAECSP) sienta las bases del régimen jurídico de la administración electrónica española. Hasta ese momento, la regulación básica de la administración electrónica se encontraba en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. La actual normativa regula las relaciones administrativas sobre la base de reconocer a los ciudadanos el derecho a utilizar medios electrónicos para relacionarse con la Administración, lo que supone un compromiso jurídico de incorporar las tecnologías de la información y la comunicación a todas las funciones administrativas. Ello constituye un cambio importante por cuanto el reconocimiento del derecho de la ciudadanía a relacionarse con la Administración pública a partir de medios electrónicos conlleva la obligación de la Administración de dotarse de los medios y sistemas electrónicos necesarios para que este derecho se pueda ejercitar. Se supera así el carácter voluntario que hasta el momento había tenido la incorporación de medios electrónicos a la Administración pública, lo que supone un claro impulso al desarrollo de la e-administración.

Ahora bien, no podemos olvidar que la administración electrónica tiene un carácter instrumental. Su impulso no constituye un fin en sí mismo, sino que es un instrumento que ha de permitir avanzar hacia una Administración pública más abierta, más próxima y más transparente. El fundamento del uso de las TIC en el ámbito administrativo se encuentra en el principio de eficacia de los servicios públicos, recogido en el art. 103 de la Constitución.

5.2.1. El uso de las TIC por parte de la Administración Tributaria

El derecho general de los ciudadanos a relacionarse con las administraciones públicas utilizando medios electrónicos reconocido en la LAECSP se concreta, entre otros, en el derecho a obtener información y hacer consultas y alegaciones, el derecho a formular solicitudes, manifestar el consentimiento y entablar pretensiones y el derecho a efectuar pagos y transacciones y oponerse a actos administrativos (6.1 LAECSP). Gracias a la sede electrónica, las administraciones públicas difunden información, facilitan acceso al registro electrónico y canalizan el acceso a los servicios públicos y a los procedimientos administrativos.

La transición de lo dispuesto en la LAECSP a la Hacienda pública se materializa en la Ley General Tributaria (LGT). Según el art. 96.1 LGT, la Administración Tributaria promoverá la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias, con las limitaciones que la Constitución y las leyes

LAECSP: Ley 11/2007

El derecho de los ciudadanos a la relación electrónica con la Administración pública, reconocido por la Ley 11/2007, conlleva la necesidad de establecer una estructura informática y electrónica que posibilite la interacción tecnológica.

Aunque con alcance limitado, la necesidad de concretar sus previsiones se ha llevado a cabo mediante el Real Decreto 1671/2009, de 6 de noviembre, de desarrollo parcial de la Ley 11/2007.

Ventaja de las TIC

Las TIC permiten acelerar la tramitación de procedimientos y aportan una mayor transparencia a las relaciones con la Administración.

Sede electrónica

La sede electrónica es la dirección electrónica disponible para los ciudadanos a partir de redes de telecomunicaciones, mediante la cual las administraciones públicas difunden información y prestan servicios.

establezcan. Este impulso a la utilización de las TIC comporta la necesidad de incorporar las tecnologías en el ámbito interno de la Administración Tributaria y de su aplicación en la esfera de relación con los obligados tributarios.

Art. 96.2 LGT

“Cuando sea compatible con los medios técnicos de que disponga la Administración Tributaria, los ciudadanos podrán relacionarse con ella para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones a través de técnicas y medios electrónicos, informáticos o telemáticos, con las garantías y requisitos previstos en cada procedimiento.”

Como hemos comentado anteriormente, la LAECSP otorga carácter voluntario a la utilización de la vía telemática para canalizar las relaciones de los ciudadanos con la Administración, pero no impide que algún precepto legal pueda imponer el carácter obligatorio de este canal a determinados obligados tributarios y a algún caso en concreto. En esta línea, la LGT contempla la posibilidad de que el Ministerio fije las declaraciones o autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria que deba presentarse por medios telemáticos. Y lo cierto es que existe una clara tendencia a ampliar considerablemente el número de tributos y obligados afectados por esta obligatoriedad (son un ejemplo de ello la Declaración del impuesto sobre sociedades, modelo 200, cuando el sujeto pasivo sea una sociedad anónima o limitada o la autoliquidación mensual del impuesto sobre el valor añadido, modelo 303).

Art. 98.4 LGT

“En el ámbito de competencias del Estado, el ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.”

La sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, creada mediante Resolución de 28 de diciembre del 2009, está disponible para todos los ciudadanos de forma gratuita y permanente. La sede electrónica está sujeta a los principios de publicidad oficial, responsabilidad, calidad, seguridad, disponibilidad, accesibilidad, neutralidad e interoperabilidad. Las sedes electrónicas utilizan para identificarse, y garantizar una comunicación segura, sistemas de firma electrónica basados en certificados de dispositivo seguro o medio equivalente (art. 17 LAECSP).

5.2.2. Firma electrónica

Las diversas normas que han posibilitado la presentación de declaraciones y solicitudes tributarias a través de Internet han establecido los requisitos, jurídicos y técnicos, precisos para ello. Entre estos últimos, encontramos la exigencia de estar en posesión de un certificado electrónico de usuario.

Con carácter general, la Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de Firma Electrónica, regula su eficacia jurídica y el régimen jurídico de la prestación de servicios de certificación. Los certificados han de estar expedidos por la Fábrica Nacio-

Enlace de interés

La sede electrónica principal de la AEAT corresponde a la dirección electrónica <http://www.agenciatributaria.gob.es>, accesible directamente, así como a través del portal de Internet <http://www.agenciatributaria.es>.

nal de Moneda y Timbre o por cualquier otro prestador de servicios de certificación acreditado y deben cumplir unas condiciones mínimas imprescindibles para que se puedan mantener las debidas garantías en los procedimientos tributarios. Concretamente, la Orden HAC/1181/2003, de 12 de mayo, establece normas específicas sobre el uso de la firma electrónica en las relaciones tributarias por medios electrónicos, informáticos y telemáticos con la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

5.2.3. Factura electrónica

La factura electrónica constituye un instrumento clave de impulso a la sociedad de la información, sin perjuicio de erigirse en una herramienta fundamental de la Administración Tributaria para ejercer un control sobre las operaciones comerciales.

La facturación electrónica es una iniciativa emblemática de la Comisión Europea y forma parte de la agenda digital para Europa 2020, si bien el grado de penetración media de la facturación electrónica es todavía bajo entre empresas, especialmente entre las pymes. Para impulsar el uso generalizado de la facturación electrónica, la UE ha fijado recientemente cuatro prioridades esenciales:

- **Garantizar un entorno legal coherente para la facturación electrónica.** A partir del 1 de enero del 2013, los Estados miembros estarán obligados a aplicar el principio de igualdad de trato entre las facturas en formato papel y en formato electrónico.
- **Lograr un uso generalizado en el mercado gracias a las pequeñas y medianas empresas.** Con este objetivo se promoverán actividades de sensibilización de las pymes con respecto al potencial de la facturación electrónica y se espera que la obligación de utilizar la factura electrónica en el marco de la contratación con el sector público contribuya al logro de este objetivo.
- **Favorecer un contexto que genere el mayor uso posible.** La factura electrónica es una herramienta que mejora la eficiencia en la gestión y la competitividad de las empresas, si bien todavía no se aprecia suficientemente la reducción de costes que conlleva su utilización. Se hace necesaria la implantación de soluciones tecnológicas para superar este obstáculo para su implantación efectiva.
- **Promover un modelo de datos normalizado para la facturación electrónica.** La falta de armonización legislativa existente ha comportado un conjunto heterogéneo de normas que resultan difíciles de conocer y de cumplir, especialmente en las operaciones transfronterizas. Ello se traduce en falta de seguridad en la validez del instrumento.

Difusión de la factura electrónica

Según la Ley 56/2007, de 28 de diciembre de Medidas de Impulso a la Sociedad de la Información, el Gobierno impulsará el empleo de la factura electrónica entre empresarios, profesionales y demás agentes del mercado, en particular entre las pequeñas y medianas empresas y en las denominadas microempresas, con el fin de fomentar el desarrollo del comercio electrónico.

En España, el impulso normativo a la utilización de la factura electrónica se establece mediante la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de abril del 2007, Orden EHA/962/2007, si bien el sistema de facturación telemática estaba previsto ya en la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Partiendo de la obligación que tienen los profesionales y empresarios de emitir facturas, además de conservar una copia de las mismas durante un período determinado de tiempo, la ley del IVA prevé que las facturas podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento, y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Art. 88 LIVA

“La repercusión del impuesto deberá efectuarse mediante factura o documento sustitutivo en las condiciones y con los requisitos que se determinen.”

Art. 164.2 LIVA

“Las facturas expedidas por el empresario o profesional, por su cliente o por un tercero, en nombre y por cuenta del citado empresario o profesional, podrán ser transmitidas por medios electrónicos, siempre que, en este último caso, el destinatario de las facturas haya dado su consentimiento y los medios electrónicos utilizados en su transmisión garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Reglamentariamente, se determinarán los requisitos a los que deba ajustarse la facturación electrónica.”

Según la Ley 56/2007, de 28 de diciembre de Medidas de Impulso a la Sociedad de la Información, se entenderá que la factura electrónica es un documento electrónico que cumple con los requisitos legal y reglamentariamente exigibles a las facturas y que, además, garantiza la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido, lo que impide el repudio de la factura por su emisor (art. 1.1).

Por tanto, la factura electrónica:

- **Es un documento electrónico.** Se considera documento electrónico la información de cualquier naturaleza en forma electrónica, archivada en un soporte electrónico según un formato determinado y susceptible de identificación y tratamiento diferenciado.
- **Debe cumplir con los requisitos que legal y reglamentariamente sean exigibles a las facturas, entre los que se incluyen todas las menciones y aspectos que deben comprender en su redacción.** Independientemente del soporte y de la forma –electrónica o manual– del tratamiento, estos requisitos deben estar comprendidos en cualquier factura y, consecuentemente, no por ser electrónica puede dejar de tener esos contenidos, aunque no por tener esos contenidos ya cumple con todos los requisitos exigibles a la facturación electrónica.

Orden EHA/962/2007

La regulación reglamentaria de las obligaciones de facturación contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, se ha desplegado mediante la Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas.

Factura electrónica

La factura electrónica es un conjunto de registros lógicos, almacenados en soportes susceptibles de ser leídos por equipos electrónicos de procesamiento de datos, que documentan las operaciones empresariales o profesionales, con los requisitos exigidos para las facturas convencionales.

- **Garantizará la autenticidad de su origen y la integridad del contenido.** La factura electrónica será aceptada fiscalmente siempre y cuando se garantice la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido. Sólo los originales de las facturas y documentos sustitutivos, así como las copias y duplicados de aquellos, tendrán el valor como justificantes que la normativa tributaria respectivamente les otorga, no teniendo dicha consideración los obtenidos por los destinatarios sin la intervención y aceptación del obligado a su expedición, con las excepciones contempladas en esta norma, por no quedar garantizada la autenticidad del origen y la integridad del contenido de los mismos.
- **Contendrá la característica de no poder ser repudiada por su emisor.** Al no poder ser repudiada, esto es, al no poder ser negada por el emisor, contiene la garantía necesaria para el que la recibe y se encuentra obligado por ella, para poder continuar el camino que cerrará el ciclo de la facturación electrónica. No debemos, ni podemos, olvidar que existen unas obligaciones que se deben cumplir por ambas partes a partir de la emisión de la factura, y que esas obligaciones generan otras consecuencias, entre las que se encuentran el cumplimiento de deberes públicos derivados de esa facturación.

Directiva 2011/115/CE

Hay que tener en cuenta lo que dice la Directiva 2011/115/CE:

- El uso de la factura electrónica estará condicionado a su aceptación por el receptor.
- Se garantizará la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de una factura, ya sea en papel o en formato electrónico, desde el momento de su expedición hasta el final del período de conservación de la factura.
- Cada sujeto pasivo determinará el modo de garantizar la autenticidad del origen, la integridad del contenido y la legibilidad de las facturas.

Con carácter general, las facturas y documentos sustitutivos deben conservarse en el soporte en el que originalmente fueron expedidos y recibidos, pues de esta forma se asegura la posibilidad de que pueda verificarse en todo momento que se trata de originales. Como excepción, se prevé la posibilidad de que, en el caso de que el documento se reciba en soporte electrónico y venga firmado mediante un sistema de firma electrónica reconocida, el destinatario que disponga de la correspondiente opción en su dispositivo de verificación de firma pueda imprimir el documento de forma legible junto a sendas marcas gráficas de autenticación. La factura o documento sustitutivo así conservado es una opción válida, pensada para posibilitar la conciliación de los intereses de aquellos empresarios y profesionales que desean expedir facturas electrónicas firmadas y los de aquellos destinatarios que, por su reducida dimensión o desarrollo tecnológico, desean que la conservación de tales documentos se realice en papel.

Resumen

La presencia de externalidades, así como las características de bienes públicos de muchos de los bienes ambientales, hacen necesaria la intervención del sector público para conseguir evitar o disminuir esos fallos del mercado. Dicha intervención puede adoptar diversas formas, de las cuales el establecimiento de tributos ambientales es una de ellas.

El empleo de los impuestos con fines de protección ambiental es una práctica bastante consolidada en buena parte de los países de la Unión Europea, dando origen a lo que se ha venido a denominar reforma fiscal verde, que tiene como punto de partida la búsqueda de sistemas fiscales más eficientes y sencillos, reflejada en soluciones técnicas ampliamente conocidas: impuestos menos elevados y más amplios, reducción de tratamientos preferenciales y de tipos marginales, cambio en el peso relativo de los diferentes impuestos a favor de la imposición indirecta.

La principal novedad de la reforma fiscal verde es la idea de asociar regulación ambiental y cambio fiscal en una propuesta que convierte a la imposición ambiental en factor clave de las transformaciones tributarias. Así, se propone que los impuestos ambientales sean utilizados para compensar los cortes realizados en la imposición directa, especialmente en la imposición sobre la renta, asegurando la recaudación y con efectos distributivos.

Entre los Estados miembros de la Unión Europea las ideas de reformas impositivas verdes han tenido éxitos diversos, y en el caso de España la fiscalidad ambiental ha tenido y tiene un carácter residual. Las causas que pueden explicar que el sistema fiscal español esté casi carente del argumento medioambiental a diferencia de la mayoría de los países de su entorno son varias, si bien cabe señalar que algunas de ellas son derivadas de la distribución del poder fiscal entre los tres niveles de Administración: central, autonómica y local.

Por lo que hace referencia a la Administración central, podría afirmarse que no ha establecido ningún impuesto ecológico en sentido estricto. Si bien existen figuras impositivas que tienen efectos sobre el medio ambiente, también es cierto que su objetivo fundamental es de carácter recaudatorio. La dimensión medioambiental en el sistema tributario español se limita a la introducción de aspectos medioambientales en tributos ya existentes, como el impuesto sobre sociedades, el IRPF, el impuesto sobre hidrocarburos, el impuesto sobre la electricidad o el canon de vertidos. Las comunidades autónomas y las corporaciones locales disponen así de otra vía de recursos en el aspecto ambiental:

la cesión de determinados impuestos estatales. Es el caso del impuesto sobre las ventas minoristas de hidrocarburos y el impuesto sobre matriculación de determinados medios de transporte.

Las tecnologías de la información y la comunicación abren también una segunda línea de reflexión con relación a la fiscalidad. Por un lado, porque han comportado la aparición y consolidación de un nuevo servicio de la sociedad de la información, el comercio electrónico, que en un entorno globalizado encuentra su campo natural de expansión, y por otro, porque diversifican las formas de prestación de los servicios públicos y de relación de la Administración tributaria con los contribuyentes. En todo caso, la irrupción tecnológica hace necesario verificar, y en su caso adaptar, los principios de política fiscal internacional a una nueva realidad.

El principal problema que el comercio electrónico plantea desde el punto de vista de la fiscalidad se puede resumir en un aumento del riesgo de fraude y evasión fiscal y la consecuente disminución de la recaudación. Este riesgo se debe fundamentalmente al carácter internacional y al entorno virtual en el que se desarrollan las operaciones.

En el ámbito de la fiscalidad directa, los impuestos que recaen sobre la renta son los que en mayor medida preocupan a los distintos Estados. La actual regulación de este tributo se basa en la tributación en origen de la renta, lo que puede generar tanto situaciones de doble imposición, como de ausencia de tributación ante la fácil deslocalización de las actividades y la movilidad de los sujetos que en ellas intervienen. Tres son las cuestiones que inciden directamente en los efectos mencionados: la determinación de la residencia del contribuyente, la operatividad del actual concepto de establecimiento permanente y los problemas relacionados con la calificación de las rentas generadas por el comercio electrónico.

En el ámbito de la imposición indirecta, las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en un entorno digital, de manera fuera de línea, es decir utilizando medios de transporte tradicionales, no originan especiales problemas de localización y cuantificación de la operación. Por el contrario, las compraventas en línea de bienes y servicios electrónicos que se envían en formato digital encajan mal en el modelo de tributación del IVA armonizado. Con el objetivo de excluir únicamente de gravamen los servicios que tienen como destinatarios a particulares residentes en países o territorios no comunitarios, se establece que las operaciones puramente empresariales se gravarán en destino, mientras que lo harán en origen las operaciones con particulares.

Desde el punto de vista de la gestión tributaria, la Administración tributaria está implementado el uso de las TIC en la mayor parte de sus prestaciones de información y asistencia al contribuyente y ha velado por potenciar su uso e impulsar la inclusión digital. La sede electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, creada en diciembre del 2009, está disponible para

todos los ciudadanos de forma gratuita y permanente. La sede electrónica está sujeta a los principios de publicidad oficial, responsabilidad, calidad, seguridad, disponibilidad, accesibilidad, neutralidad e interoperabilidad.

Las diversas normas que han posibilitado la presentación de declaraciones y solicitudes tributarias a través de Internet han establecido los requisitos jurídicos y técnicos precisos para ello. Entre estos últimos, encontramos la exigencia de estar en posesión de un certificado electrónico de usuario. La ley de Firma Electrónica del 2003 regula su eficacia jurídica y el régimen jurídico de la prestación de servicios de certificación.

Por último, cabe hacer mención también a la factura electrónica que constituye un instrumento clave de impulso a la sociedad de la información, sin perjuicio de erigirse en una herramienta fundamental de la Administración tributaria para ejercer un control sobre las operaciones comerciales. La facturación electrónica es una iniciativa emblemática de la Comisión Europea y forma parte de la agenda digital para Europa 2020, si bien el grado de penetración media de la facturación electrónica es todavía bajo entre empresas, especialmente entre las pymes.

Bibliografía

Barón Crespo, E. (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, J. (2009). “La problemática de la calificación de las rentas derivadas de operaciones de comercio electrónico. Impuestos”. *Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia*.

Carbajo Vasco, D. (2000). “Fiscalidad del comercio electrónico: Cuestiones generales”. *Partida Doble* (núm. 114, septiembre).

Delgado García, A. M.^a (2011). “El IVA en el comercio electrónico”. *Revista técnica tributaria* (núm. 92).

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

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

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

Gago, A.; Labandeira, X. (2010). “Impuestos ambientales y reformas fiscales verdes en perspectiva”. *Economics for energy*. WP09/2010.

Hortalà i Vallvé, J.; Roccatagliata, F.; Valente, P. (2000). *La fiscalidad del comercio electrónico*. Barcelona: Ed. CISS.

Jorge García-Inés, M. (2007). “La fiscalidad medioambiental en el marco comunitario: referencia especial a España”. *Revista valenciana de Economía y Hacienda* (núm. 14-1).

Magadán Díaz, M. (2009). “Imposición verde y financiación autonómica, evolución y estructura territorial”. *Economía industrial* (núm. 371, págs.155-167).

Morcillo Moreno, J. (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, I. (2012). “La factura electrónica en España”. *Revista de Internet, derecho y política* (núm. 13).

