

Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials

Josep M. Durán Cabré



Generalitat de Catalunya
Departament d'Economia i Finances

MI

M O N O G R A F I E S



Monografies

Número 3 / 2008

BIBLIOTECA DE CATALUNYA - DADES CIP

Durán Cabré, José María

Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials. – (Monografies ; 3)

Bibliografia

ISBN 978-84-393-7782-5

I. Catalunya. Departament d'Economia i Finances II. Títol III. Col·lecció:

Monografies (Catalunya. Departament d'Economia i Finances) ; 3

1. Impostos – Espanya – Comunitats autònomes 2. Dret fiscal – Legislació – Espanya – Comunitats autònomes

336.2(460-32)

© Generalitat de Catalunya

Departament d'Economia i Finances

Editat per la Direcció General d'Anàlisi i Política Econòmica

Gran Via de les Corts Catalanes 639, 08010 Barcelona

1a edició: Barcelona, juny 2008

Tiratge: 500 exemplars

Disseny gràfic: Lluïsa Cobos

Revisió lingüística: Miriam Salvatierra

Impressió i maquetació: El Tinter, SAL (empresa certificada ISO 9001, ISO 14001 i EMAS)

ISBN: 978-84-393-7782-5

Dipòsit legal: B-34.115-2008

Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials

Josep M. Durán Cabré

Institut d'Economia de Barcelona, IEB

Sumari

Resum executiu	5
1. Introducció	9
2. Els impostos especials: justificació, enumeració, recaptació i funcionament	11
2.1. Justificació	11
2.2. Enumeració	12
2.3. Recaptació	13
2.4. Funcionament dels impostos especials de fabricació	18
2.4.1. Situació actual	18
2.4.2. Situació alternativa: les CA tenen poder normatiu	21
2.5. Funcionament dels altres impostos especials	22
2.5.1. Situació actual	22
2.5.1.1. Impost sobre l'electricitat	23
2.5.1.2. Impost sobre determinats mitjans de transport	24
2.5.1.3. Impost sobre les primes d'assegurances	28
2.5.1.4. Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs	29
2.5.2. Situació alternativa: les CA reben o incrementen el seu poder normatiu	31
2.5.2.1. Impost sobre l'electricitat	31
2.5.2.2. Impost sobre determinats mitjans de transport	32
2.5.2.3. Impost sobre les primes d'assegurances	33
2.5.2.4. Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs	34
3. L'harmonització comunitària en els impostos especials	36
3.1. Els impostos especials harmonitzats	36
3.2. Els impostos especials no harmonitzats	40
4. Propostes	42
4.1. Imposició sobre els hidrocarburs	43
4.2. Imposició sobre el tabac	45
4.3. Imposició sobre l'alcohol	46
4.4. Imposició sobre els vehicles	46

4.5. Imposició sobre l'electricitat	47
4.6. Imposició sobre les assegurances	48
5. Conclusions	49
6. Bibliografia	51

Resum executiu

Objectiu

- L'objectiu de la monografia és conèixer el funcionament dels impostos especials actualment en vigor en el sistema fiscal espanyol i plantejar, en cada cas, com es pot fer perquè les comunitats autònomes (CA) tinguin poder per modificar els tipus impositius. En algun impost poden haver-hi altres elements que aconsellin no avançar per aquesta via (per exemple, possibles distorsions sobre el funcionament dels mercats), però aquests altres elements no constitueixen l'objectiu d'aquesta monografia, tot i que s'hi esmenten amb freqüència.

Justificació

- Els impostos especials només graven el consum de determinats béns i serveis, a diferència dels impostos generals sobre el consum, com l'IVA, que graven tot tipus de consum de béns i serveis.
- Generalment, els impostos especials permeten corregir les externalitats negatives que genera el consum de certs productes, amb costos d'eficiència reduïts, i al mateix temps permeten obtenir un nivell important de recaptació.

Enumeració

- Els impostos especials que actualment hi ha en el sistema fiscal espanyol són els següents: impost sobre l'alcohol i begudes alcohòliques; impost sobre els hidrocarburs; impost sobre les labors del tabac; impost sobre determinats mitjans de transport; impost sobre les primes d'assegurances; impost sobre l'electricitat, i impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs. Les tres primeres modalitats constitueixen els anomenats impostos especials clàssics o *accises*, mentre que la resta són de creació més recent.

Recaptació

- A Espanya, sobre el total d'ingressos tributaris de totes les administracions públiques espanyoles (incloses les cotitzacions a la Seguretat Social), la recaptació dels impostos especials representa prop d'un 7%, per tant, el seu pes és important, però d'àmbit secundari en comparació amb altres fonts tributàries principals.
- Prop de la meitat de la recaptació, però, està generada pel consum d'hidrocarburs, mitjançant l'impost de fabricació (44%) i l'impost sobre les vendes minoristes (4%). El gravamen del tabac representa quasi un 25% de la recaptació total. Per tant, en termes de recaptació es pot dir que clarament els consums gravats més importants són el d'hidrocarburs i el de tabac.
- Si ens comparem amb els països de l'OCDE, en el cas espanyol la importància dels impostos especials és sensiblement més petita, prop de dos punts percentuals. Per tant, si l'objectiu és recaptar més, sembla que en el camp de la imposició especial encara hi ha un cert camí per recórrer.

Funcionament

- Els impostos que graven l'alcohol i les begudes alcohòliques, les labors del tabac i els hidrocarburs s'apliquen en la fase de fabricació, mentre que la resta (electricitat, mitjans de transport, assegurances i vendes minoristes d'hidrocarburs) s'apliquen en la fase minorista. Aquesta diferència és molt important amb vista a fer propostes per augmentar la capacitat normativa de les CA en els impostos especials.
 - Els impostos especials de fabricació
 - En els impostos de fabricació, la recaptació ingressada en un territori no té relació amb el consum fet en aquell territori, que de fet és el que es vol gravar. Per això, per la mateixa naturalesa dels impostos especials de fabricació, no té sentit que les CA rebin capacitat normativa per modificar els tipus impositius. Qualsevol avenç que en aquest camp es vulgui acordar haurà d'anar per la via de crear figures impositives diferents que, tot i gravar els mateixos productes, identifiquin una fase minorista.
 - Els altres impostos especials
 - En els impostos que s'apliquen en la fase minorista generalment no hi ha dificultat tècnica per atorgar poder normatiu a les CA, tot i que la naturalesa diversa dels consums gravats obliga a prendre en consideració les possibles distorsions derivades de diferències en els tipus impositius entre CA.

L'harmonització comunitària

- Dins la Unió Europea es poden distingir dos grups ben diferents d'impostos especials: el dels impostos harmonitzats, la regulació dels quals queda, per tant, subjecte a les directrius aprovades en les directives comunitàries, i el dels impostos no harmonitzats, no subjectes a cap directriu específica.

- Els impostos especials harmonitzats han estat tradicionalment els que graven en fase de fabricació l'alcohol, el tabac i els hidrocarburs. Més recentment, les directrius harmonitzadores s'estenen a tots els productes energètics i a l'electricitat. En tots aquests casos, els impostos que apliquen els estats membres de la UE han de tenir una mateixa estructura (fet imposable, exempcions, determinació de la base imposable i meritació de l'impost). I a més, els tipus impositius no poden ser inferiors als tipus mínims fixats en les directives, sense que hi hagi, en canvi, cap limitació màxima.
- La resta d'impostos especials que recauen sobre altres béns i serveis no estan sotmesos a l'harmonització comunitària. Per tant, els estats membres tenen llibertat per fixar-ne la regulació, sempre que es respectin els principis bàsics de funcionament de la Unió Europea.

Propostes

- Les propostes que es plantegen en aquesta monografia tenen com a finalitat principal augmentar el poder normatiu de les CA en el camp dels impostos especials. Els tributs estudiats són els impostos especials de titularitat estatal cedits o no a les CA.
- Una qüestió fonamental en les propostes és l'encaix que tenen dins la legalitat vigent i, més en concret, dins la normativa comunitària. Tenint present la importància essencial d'aquest tema, en aquesta monografia ens centrem en els aspectes tècnics de les propostes i esmentem, quan s'escau, si poden generar problemes de legalitat, però sense pronunciar-nos sobre aquest aspecte.
 - Imposició sobre els hidrocarburs
 - En el sistema fiscal espanyol hi ha dos impostos que graven els hidrocarburs: l'impost tradicional de fabricació i l'impost més recent sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs. Si l'objectiu és augmentar el poder normatiu de les CA, no hi ha cap impediment legal ni dificultat tècnica per apujar els tipus impositius autonòmics de l'impost sobre les vendes minoristes, i reduir o mantenir iguals els tipus de l'impost de fabricació.
 - Imposició sobre el tabac
 - El control legal que s'exerceix en la venda de tabac permet plantejar la possibilitat de crear un nou impost minorista sobre les vendes del tabac que, com en el cas dels hidrocarburs, es podria aplicar simultàniament amb l'actual impost especial de fabricació. Els tipus impositius de l'impost de fabricació serien els mateixos en totes les CA, però, en canvi, els de l'impost minorista podrien ser diferents segons la comunitat, de manera que les vendes minoristes fetes en cada comunitat quedarien gravades amb el tipus autonòmic corresponent.
 - Imposició sobre l'alcohol
 - En la imposició sobre l'alcohol, l'única forma d'atorgar poder normatiu a les CA seria mitjançant la creació d'un altre impost, addicional al de fabricació, que gravés el consum d'alcohol, però configurat en fase minorista. Ara bé, la creació d'un nou impost en el cas de l'alcohol hauria de fer front a dificultats addicio-

nals, perquè la venda dels productes alcohòlics es du a terme en un nombre molt més elevats d'establiments (botigues, supermercats, restaurants, bars, etc.) i, per tant, el control i la gestió serien costosos i difícils.

- Imposició sobre els vehicles
 - Una primera manera de reforçar el paper de les CA en la imposició sobre els vehicles, d'abast més limitat, consisteix a permetre que el tipus impositiu de l'impost sobre determinats mitjans de transports pugui ser fixat per cada autonomia dins un marge més ampli que el previst actualment. Una segona alternativa, d'abast molt més àmplia, està en la línia de la reforma suggerida des de la UE, que consisteix a eliminar el que és pròpiament l'impost de matriculació i reformar totalment l'actual impost sobre els vehicles de tracció mecànica per introduir l'argument ambiental en la configuració de l'impost.
- Imposició sobre l'electricitat
 - Les CA podrien rebre poder normatiu per modificar el tipus impositiu de l'impost. Així, els subjectes passius de l'impost, habitualment les empreses subministradores, haurien d'aplicar el tipus impositiu fixat per l'autonomia on estigui situat el seu client, el consumidor que suporta l'impost, i a l'hora d'ingressar les quotes repercutides, especificar la distribució corresponent a les CA d'acord amb els tipus autonòmics aplicats.
- Imposició sobre les assegurances
 - L'impost sobre les assegurances es pot cedir a les CA sempre que es reguli clarament el lloc on es considera realitzat el fet imposable, perquè aquest és el criteri per després assignar la recaptació entre CA.
 - Les CA podrien modificar el tipus impositiu dins un interval fixat, per tal d'evitar diferències massa grans. Els subjectes passius de l'impost, les entitats asseguradores, haurien d'aplicar el tipus impositiu corresponent segons la CA on es considerés realitzat el fet imposable.

Conclusions

- Qualsevol de les mesures plantejades signifiquen, en major o menor mesura, uns costos de compliment i de gestió dels impostos més elevats. Per tal de poder millorar la responsabilitat fiscal de les CA, caldria que els impostos especials fossin més perceptibles i que els ciutadans sabessin quant paguen per l'impost i a qui paguen, aspectes actualment desconeguts en molts casos. En cas contrari difícilment hi haurà cap avenç en el camp de la responsabilitat fiscal.
- No totes les propostes presentades semblen que poden permetre assolir en un mateix grau aquest objectiu. Per això, si calgués prioritzar les mesures per prendre, sembla clar que el camp més important per recórrer és el de la imposició sobre hidrocarburs, cosa que reforçaria clarament el pes del tipus impositiu autonòmic de l'impost minorista. I, a continuació, el camp prioritari següent és el de la imposició sobre el tabac i sobre els vehicles.

Introducció

Els impostos especials formen part dels sistemes fiscals des de ben antic. Històricament han tingut un paper destacat i han gravat consums força diversos, des del sucre, el té o el cafè, fins a la benzina, el tabac o l'alcohol. El seu paper actualment continua essent destacat, tot i que el nombre de productes gravats s'ha reduït considerablement i s'ha centrat bàsicament en els hidrocarburs, el tabac i l'alcohol. Per al conjunt d'administracions públiques a Espanya la recaptació dels impostos especials se situa al voltant del 7% del total d'ingressos tributaris, així doncs, té una importància gens menyspreable, però no deixa de ser secundària comparada amb la de l'IRPF, l'IVA o les cotitzacions a la Seguretat Social.

Abans de l'actual sistema de finançament, les comunitats autònomes (CA) no tenien cedit cap impost sobre el consum ni, en conseqüència, tenien cap poder normatiu. Des de l'any 2002, però, augmenta considerablement la cistella d'impostos cedits, amb la incorporació a la majoria d'impostos sobre el consum tant de l'IVA com dels impostos especials. Les CA reben la cessió total dels impostos sobre l'electricitat, els mitjans de transport i les vendes minoristes d'hidrocarburs, el 35% de l'IVA i el 40% dels impostos especials de fabricació. Tanmateix, en comparació, el poder normatiu rebut és reduït i es limita als impostos sobre els mitjans de transport i sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs. Per tant, som davant d'una asimetria entre recaptació rebuda i poder normatiu, asimetria que restringeix la responsabilitat fiscal de les CA, atès que els impostos, tot i estar cedits totalment o parcialment, són percebuts com a impostos estatals.

Per tal de millorar la situació i fer més responsables les CA en l'àmbit fiscal, cal incrementar el poder normatiu que tenen sobre els impostos i un dels camps en què això es pot produir és en el de la imposició sobre els consums especials, que constitueix el tema d'aquesta monografia. L'objectiu de la monografia és, precisament, conèixer el funcionament dels impostos especials actualment en vigor en el sistema fiscal espanyol i plantejar, per a cada impost, com es pot fer perquè les CA tinguin poder per modificar els tipus impositius. Per tant, s'estudien tots els impostos especials i s'especifica el conjunt de mesures que es poden dur a terme amb la finalitat de millorar la responsabilitat fiscal de les CA. En cada impost, poden haver-hi altres elements que aconsellin avançar o no per aquesta via, com, per exemple, les possibles distorsions que poden generar les diferències en els nivells d'imposició en el comportament dels agents econòmics. Tanmateix,

aquests altres elements no constitueixen l'objectiu d'aquesta monografia. Per aquesta raó, tot i que amb freqüència s'han esmentat els riscos que es poden produir, les propostes se centren a concretar si tècnicament és possible i com s'ha de fer perquè les CA puguin modificar elements determinats, bàsicament el tipus impositiu, de la quota que s'ha de pagar pels impostos especials.

La monografia s'organitza de la manera següent. En l'apartat que es presenta a continuació es fa un repàs de la justificació dels impostos especials, de les seves característiques generals, del seu pes recaptatori i del seu funcionament. Aquest últim aspecte és especialment rellevant perquè tot sovint es desconeix el funcionament pràctic d'aquests impostos. L'anàlisi del funcionament es fa tenint en compte tant la situació actual com la que resultaria de modificar-la en augmentar el poder normatiu de les CA. Com els impostos especials poden ser objecte d'harmonització comunitària, en l'apartat tercer s'estudia aquest aspecte, sens dubte rellevant pels condicionaments legals que pot significar de cara a possibles reformes, malgrat que no és l'objectiu d'aquest estudi pronunciar-se sobre l'encaix legal de les propostes realitzades. Aquestes propostes es presenten en l'apartat quart de la monografia per a cadascun dels objectes actualment gravats en la imposició especial: hidrocarburs, tabac, alcohol, vehicles, electricitat i assegurances. Finalment, s'exposen unes breus reflexions generals sobre les propostes plantejades.

2

Els impostos especials: justificació, enumeració, recaptació i funcionament

2.1. Justificació

Els impostos especials només graven el consum de determinats béns i serveis, a diferència dels impostos generals sobre el consum, com l'IVA, que graven tot tipus de consum de béns i serveis. Per tant, els impostos especials graven només consums específics. Això significa que per aplicar un impost especial cal trobar quines són les raons que justifiquen una tributació addicional que discrimina el consum dels béns gravats respecte de la resta de béns.

Els arguments justificatius més rellevants són bàsicament tres:

1. L'existència d'externalitats negatives. Certament, el consum d'alguns béns genera un seguit de costos socials addicionals al preu de mercat. Però atès que el consumidor només té en compte el preu de mercat, la seva demanda està per sobre del que és socialment òptim. Per tant, es produeix una errada de mercat que caldrà corregir. Els impostos especials són un instrument eficaç per corregir aquesta errada, per a la qual cosa cal incorporar en el preu dels béns el cost social que en genera el consum. Ara bé, per assolir això, l'impost s'ha de dissenyar de tal manera que el seu import coincideixi amb el cost de l'externalitat.
2. La minimització dels costos d'eficiència. L'aplicació d'impostos origina un cost d'eficiència o excés de gravamen, com a conseqüència de la pèrdua de benestar que l'individu pateix en modificar el seu comportament per raons de l'impost. Per aquest motiu, des d'un punt de vista econòmic és recomanable gravar els productes que tenen una demanda poc sensible o inelàstica davant de canvis en el nivell de preus. En aquest sentit, la tributació addicional dels productes amb una elasticitat baixa de preu, com són els habitualment gravats en els impostos especials (per exemple, el tabac, l'alcohol i els hidrocarburs), està justificada per raons d'eficiència.
3. La recaptació. Tot impost genera uns ingressos que han de permetre satisfer les necessitats financeres del sector públic. El gravamen de béns amb un pes important dins l'economia i amb una elasticitat baixa de preu ha de permetre obtenir un grau de recaptació important.

En definitiva, generalment, els impostos especials permeten corregir les externalitats negatives que genera el consum de certs productes, amb uns costos d'eficiència reduïts, i al mateix temps permeten obtenir un índex important de recaptació.

2.2. Enumeració

Els impostos especials en vigor actualment en el sistema fiscal espanyol es mostren en el Quadre 1. Els tres primers impostos, que recauen sobre l'alcohol, els hidrocarburs i el tabac (anomenats habitualment *accises*), són els que podem anomenar impostos especials clàssics, perquè formen part del sistema fiscal espanyol des de fa molts anys. La resta d'impostos especials, en canvi, són de creació més recent. L'impost sobre determinats mitjans de transport s'aplica des de l'any 1993; el de les primes d'assegurances, des de 1997; l'impost sobre l'electricitat, des de 1998; l'impost minorista de determinats hidrocarburs, des de l'any 2002, i el més recent, el del carbó, des de 2006.

Per tant, podem dir que en el moment actual a Espanya hi ha un total d'onze impostos sobre consums especials, incloses les quatre figures impositives que recauen sobre l'alcohol i les begudes alcohòliques. D'aquests onze impostos, però, n'hi ha dos que, si

Quadre 1

Impostos especials sobre el consum del sistema fiscal espanyol (2007)
Impost sobre l'alcohol i begudes alcohòliques, ¹ que pròpiament inclou quatre figures impositives diferents:
Impost sobre el vi i les begudes fermentades
Impost sobre la cervesa
Impost sobre productes intermedis
Impost sobre l'alcohol i les begudes derivades
Impost sobre els hidrocarburs ²
Impost sobre les labors del tabac ³
Impost sobre determinats mitjans de transport ⁴
Impost sobre les primes d'assegurances ⁵
Impost sobre l'electricitat ⁶
Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs ⁷
Impost sobre el carbó ⁸

1. Llei 38/1992, de 28 de desembre.

2. Llei 38/1992, de 28 de desembre.

3. Llei 38/1992, de 28 de desembre.

4. Llei 38/1992, de 28 de desembre.

5. Llei 13/1996, de 30 de desembre.

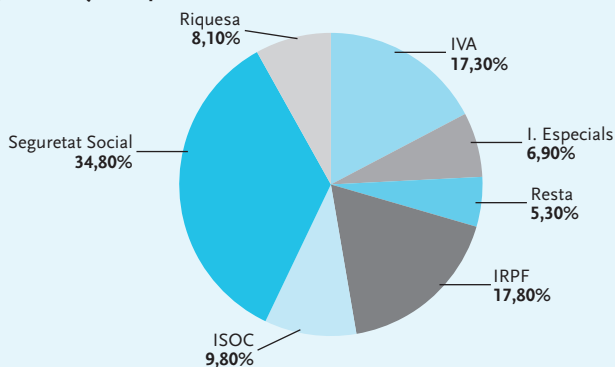
6. Llei 66/1997, de 30 de desembre.

7. Llei 24/2001, de 27 de desembre.

8. Llei 22/2005, de 18 de novembre.

Gràfic 1

Estructura tributària sobre el total d'ingressos tributaris per al conjunt d'administracions públiques espanyoles. Any 2004



més no de moment, no tenen conseqüències pràctiques: l'impost sobre el vi i les begudes fermentades, que preveu un tipus impositiu 0, i l'impost sobre el carbó, que estableix l'exempció del carbó consumit per a la producció d'electricitat, siderúrgia, metal·lúrgia, processos mineralògics i consum domèstic, això és, la pràctica totalitat del consum nacional (Escobar, 2006). L'impost sobre el vi i les begudes fermentades es va crear amb l'única finalitat que la circulació intracomunitària del vi estigués dins els mecanismes de control previstos en la normativa comunitària sobre circulació dels productes gravats amb impostos especials (Escobar, 2006).⁹ L'impost sobre el carbó s'ha creat per complir amb la nova directiva comunitària que harmonitza la tributació dels productes energètics i de l'electricitat.¹⁰ En conseqüència, tots dos impostos s'inclouen formalment dins el sistema fiscal espanyol per complir amb la normativa harmonitzadora comunitària, però no tenen incidència en la pràctica.

2.3. Recaptació

El pes recaptatori del conjunt d'impostos especials, sobre el total d'ingressos tributaris de totes les administracions públiques espanyoles (incloses les cotitzacions a la Seguretat Social), representava l'any 2004 prop d'un 7% (Gràfic 1).¹¹ Això significa que generen una recaptació important, però de nivell secundari en comparació amb les fonts tributàries principals com l'IRPF, l'IVA i les cotitzacions socials. Aquest pes relatiu a Espanya

9. Directiva 92/12/CEE.

10. Directiva 2003/96/CE.

11. Les dades estadístiques provenen de l'OCDE, *Revenue Statistics*.

Gràfic 2

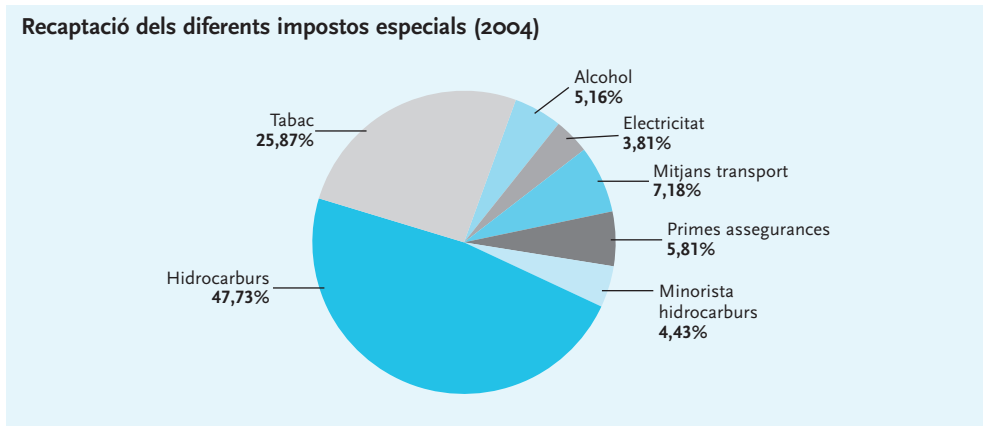
Fonts tributàries sobre el total d'ingressos tributaris. Conjunt d'administracions públiques. Període 1980-2004



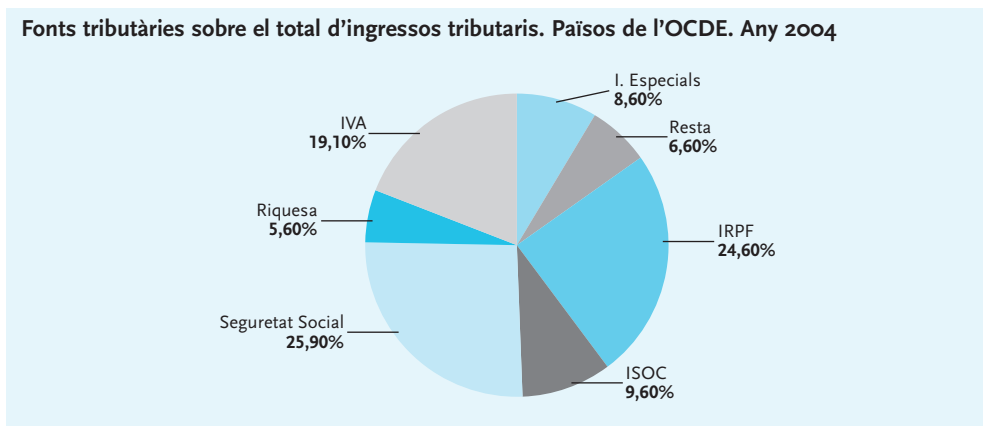
ha baixat des de mitjan anys noranta, període en què la recaptació dels impostos especials es va aproximar al 8% del total d'ingressos tributaris (Gràfic 2). Aquesta caiguda és conseqüència principalment de la baixa flexibilitat que en general tenen els impostos especials, fet que en un context de creixement econòmic com l'espanyol produeix que el seu pes relatiu es redueixi, en augmentar més la recaptació dels impostos amb una flexibilitat més gran, com ara l'IVA o l'impost sobre societats.

Igualment, és important distingir la importància recaptatòria de cadascun dels impostos especials, perquè, com es pot veure en el Gràfic 3, varia sensiblement segons el tipus d'impost especial de què es tracti. L'impost sobre hidrocarburs és, sens dubte, l'impost més important, amb un pes de quasi el 44% de la recaptació total generada pels impostos especials. Si hi sumem la recaptació derivada de gravar els hidrocarburs en fase minorista, obtenim que prop de la meitat de la recaptació dels impostos especials està generada pel consum d'hidrocarburs, bàsicament gasolina i gasoil. La suma d'aquests dos impostos i la de l'impost sobre el tabac representa més del 70% del total de recaptació dels impostos especials. En definitiva, en termes de recaptació es pot veure que els consums gravats més importants són el d'hidrocarburs i el de tabac. Des de la perspectiva de la recaptació, la resta d'aquests impostos especials tenen una importància secundària.

Gràfic 3



Gràfic 4

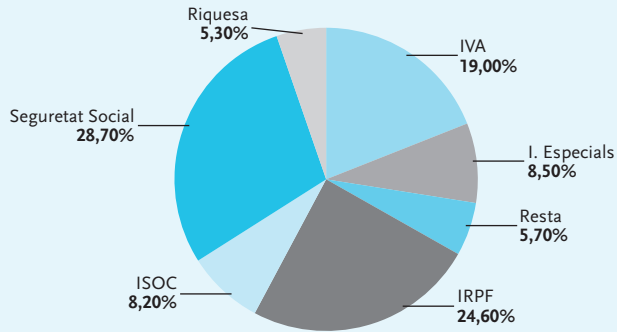


En els països del nostre entorn, tant en l'àmbit de l'OCDE (Gràfic 4) com de la Unió Europea-15 (Gràfic 5), els impostos especials aporten de mitjana un 8,6% del total d'ingressos tributaris. Això significa que, en termes recaptatoris, la importància dels impostos especials és també rellevant, però secundària. En aquests països, com a Espanya, les cotitzacions a la Seguretat Social conjuntament amb l'impost sobre la renda de les persones físiques i l'IVA constitueixen els tres pilars fonamentals en termes recaptatoris.

El comportament recaptatori dels impostos especials en el sistema comparat també és força estable al llarg del temps. Prenent com a referència temporal els vint-i-cinc darrers anys, la recaptació dels impostos especials mostra (Gràfic 6 i Gràfic 7) una tendència a caure paulatinament durant els anys vuitanta (uns dos punts percentuals), per després augmentar molt lleugerament durant la dècada dels noranta i mantenir-se estable en el

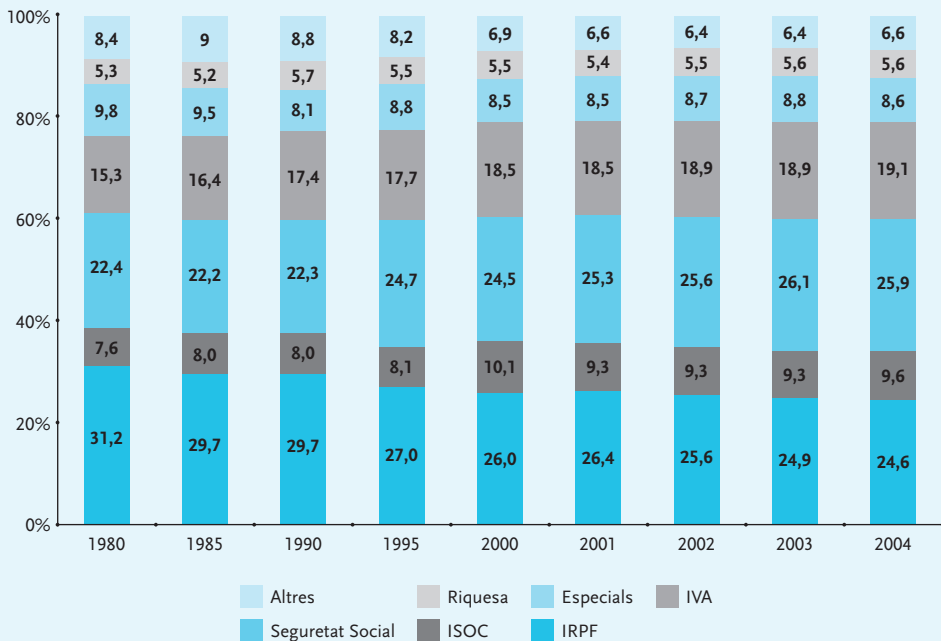
Gràfic 5

Fonts tributàries sobre el total d'ingressos tributaris. Països de la UE-15. Any 2004



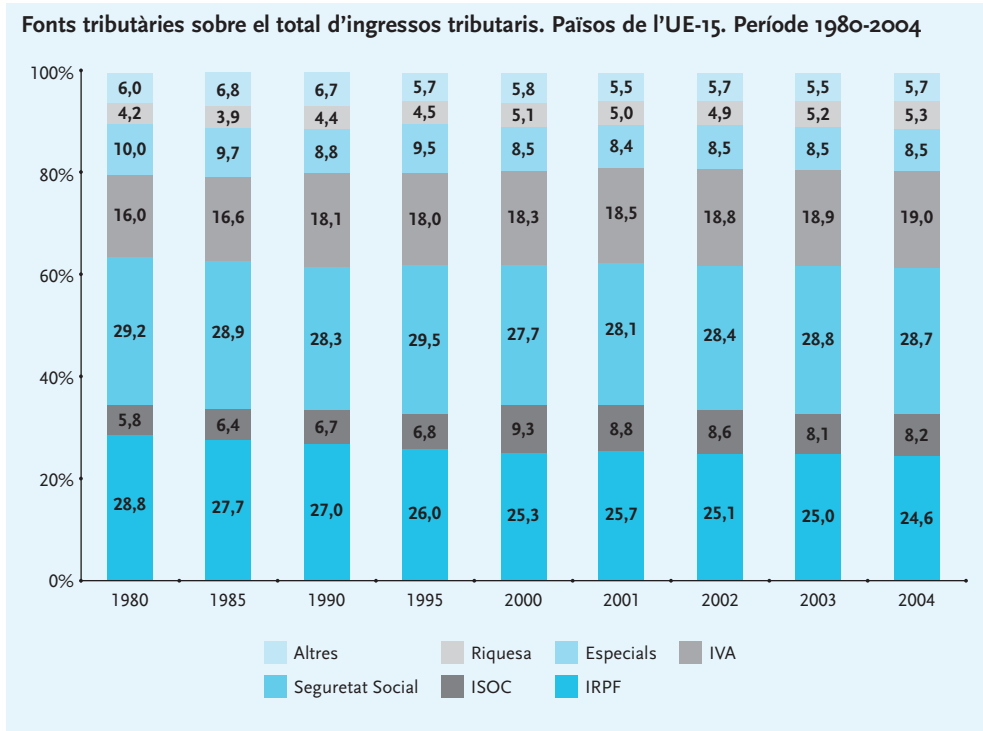
Gràfic 6

Fonts tributàries sobre el total d'ingressos tributaris. Països de l'OCDE. Període 1980-2004



nou segle. Aquesta evolució té sentit amb la configuració pròpia de l'impost (tipus específics que recauen sobre una base imposable no monetària) i el fet de gravar consums força inelàstics.

Gràfic 7



Si comparem aquests pesos relatius amb els d'Espanya, observem que en el cas espanyol la importància dels impostos especial és sensiblement més petita, prop de dos punts percentuals inferior. Cada país té una estructura impositiva diferent, que pot obeir a raons molt diverses (històriques, d'estructura econòmica, de preferències socials, etc.), però el fet d'estar per sota de la mitjana dels països del nostre entorn, pot indicar que el paper recaptatori que han de desenvolupar els impostos especials pot ser més gran en un futur, si així es considera convenient. En altres paraules, si l'objectiu és recaptar més sembla que en el camp de la imposició especial encara hi ha un cert camí per recórrer. En aquesta línia, a més, cal destacar la importància creixent de la imposició sobre els productes energètics (sobretot, carburants) com a instrument de política ambiental per reduir el grau d'emissions que provoquen l'efecte hivernacle (principalment CO₂). No ha estat aquest el cas a Espanya, en què la imposició d'hidrocarburs pràcticament ignora l'argument ambiental, però en molts països del nostre entorn, des de fa ja uns anys, és freqüent incorporar aquest element.¹²

12. Vegeu Durán i Gispert (2005).

2.4. Funcionament dels impostos especials de fabricació

Tots els impostos especials són monofàsics perquè, a diferència de l'IVA, incideixen en una única fase del procés de producció i distribució dels béns i serveis. Ara bé, mentre que els tres primers impostos de la Taula 1 (alcohol, tabac i hidrocarburs) s'apliquen en la fase de fabricació, la resta (electricitat, mitjans de transport, assegurances, vendes minoristes d'hidrocarburs i carbó) s'apliquen en la fase minorista. Aquesta diferència és molt important de cara a fer propostes per augmentar la capacitat normativa de les CA en els impostos especials, perquè generalment mentre que en els impostos minoristes no hi ha cap dificultat tècnica per atorgar poder normatiu, en els impostos de fabricació la qüestió és molt més complexa. Per entendre millor aquest fet, a continuació s'analitza el funcionament dels impostos de fabricació, tenint en compte dues situacions alternatives: la derivada del sistema actual de finançament, per tant, sense poder normatiu per part de les CA, i la que resultaria d'atorgar aquest poder normatiu.

2.4.1. Situació actual

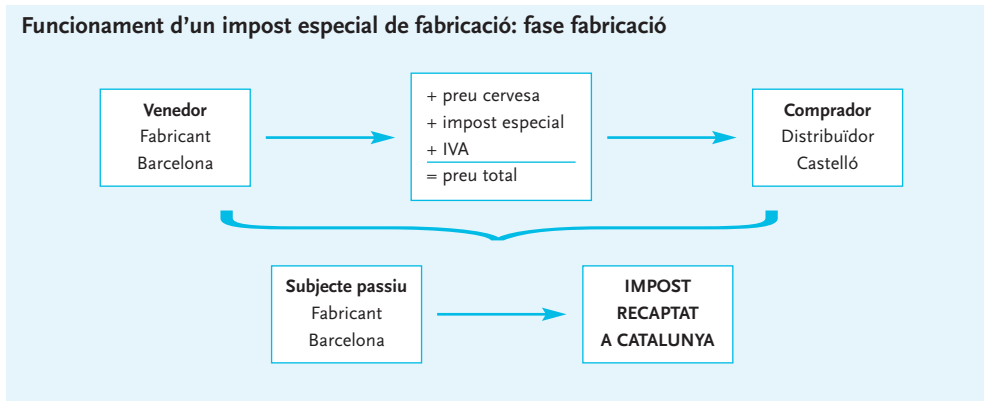
Els impostos especials de fabricació graven la fabricació i la importació dels productes subjectes a gravamen, això és, alcohol, hidrocarburs i tabac. Ara bé, l'impost vol gravar al consumidor. Per això, la llei fixa que els fabricants, que són els obligats a ingressar la quota tributària, han de repercutir l'impost a l'adquirent. Amb un exemple s'entendrà millor el funcionament general de l'impost i les conseqüències que això té de cara a la possible atribució de capacitat normativa a les CA.

Suposem una fàbrica de cervesa situada a la província de Barcelona que ven 10.000 Hl d'una determinada cervesa a un distribuïdor situat a Castelló. Posteriorment, aquest distribuïdor ven la cervesa a diferents supermercats de Castelló i Madrid. En aquest cas, el subjecte passiu de l'impost és la fàbrica de cervesa situada a la província Barcelona. Aquesta empresa ha de repercutir l'impost sobre el distribuïdor i ingressar la quota tributària a l'Administració (Esquema 1). Per tant, és subjecte passiu de l'impost l'empresa fabricant, tot i que, de fet, qui suporta l'impost en el moment de la venda és el distribuïdor,¹³ que paga un preu total que inclou el preu de la cervesa, l'impost especial i l'IVA.

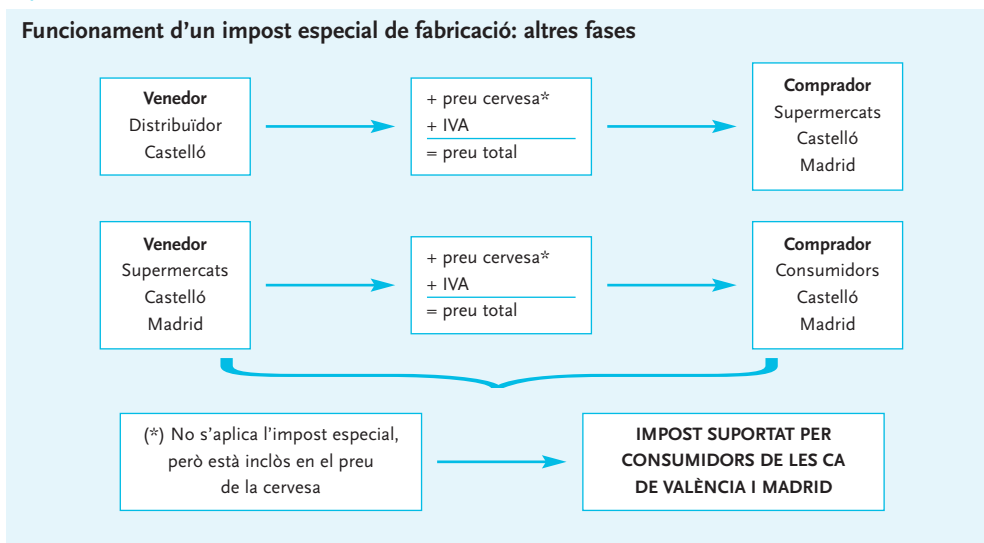
L'impost sobre la cervesa, com la resta d'impostos especials de fabricació, només s'aplica en aquesta fase. En les fases successives de comercialització de la cervesa no s'ha de tornar a aplicar l'impost, ni cal que es faci cap referència a l'impost especial en les factures o documents similars. Per tant, el distribuïdor, que en l'exemple ha suportat l'impost

13. La llei estableix que l'impost no es meriti fins que els productes, tot i estar fabricats, no es posin al consum. Per tant, l'obligació tributària no neix mentre el béns estiguin en les fàbriques on s'han produït o en els anomenats dipòsits fiscals, llocs autoritzats per emmagatzemar productes en règim suspensiu, és a dir, sense que l'impost es meriti. Així s'evita que es generin costos financers pel temps transcorregut entre la realització del fet imposable (fabricació) i el moment en què es posen al consum.

Esquema 1



Esquema 2



en adquirir 10.000 Hl de cervesa, pot traslladar-lo al titular del supermercat incloent la quota tributària en el preu de venda, com un cost més¹⁴ (Esquema 2). I el titular del supermercat, quan vengui la cervesa als seus clients farà el mateix, i d'aquesta manera pot repercutir ímplicitament l'impost suportat en comprar la cervesa, que estava inclòs en el preu, via l'aplicació en el preu de venda. En conseqüència, el consumidor final

14. Per simplificar, podem suposar que el distribuïdor pot repercutir l'impost especial en la seva totalitat mitjançant un augment en el preu de venda. Ara bé, en termes econòmics caldria saber quina és l'elasticitat de la demanda i de l'oferta per veure si l'impost és trasllada totalment, només en part o, fins i tot, si no es trasllada. Es tracta, llavors, de veure quina és la incidència econòmica de l'impost, però aquest és un tema que queda al marge de la configuració legal de l'impost.

suporta l'impost, tot i que l'import corresponent ha estat ingressat en la fase de fabricació i que en el preu pagat pel consumidor final no apareix detallada en cap cas la part del preu que correspon a l'impost especial.

Atès que els tipus impositius són habitualment específics i no *ad valorem*, és a dir, no es fixen en relació amb el valor de venda del producte, sinó en funció de característiques físiques dels productes gravats, la recaptació obtinguda en la fase de fabricació és la mateixa que s'obtingria si el mateix impost en lloc d'aplicar-se en la fabricació s'apliqués en la fase minorista.¹⁵ Però, en canvi, de cara a la gestió i l'administració de l'impost és molt millor aplicar-lo en la fase de fabricació, perquè els operadors són menys i es poden controlar amb més facilitat, i per tant amb costos d'administració més reduïts.

Tornant a l'exemple anterior de la cervesa, la fàbrica de la província de Barcelona hauria d'aplicar el tipus impositiu corresponent, que varia en aquest impost en funció del grau d'alcohol de la cervesa. Per exemple, si el grau d'alcohol és superior a 1,2% però no més gran de 2,8%, el tipus impositiu en vigor l'any 2007 és de 2,75 euros per hectolitre. En conseqüència, suposant que aquest sigui el tipus que s'ha d'aplicar, la quota de l'impost seria de 27.500 euros. Per tant, l'empresa de Barcelona, subjecte passiu de l'impost, ha d'ingressar a les oficines de l'Agència Tributària a Catalunya una quota de 27.500 euros quan els 10.000 Hl de cervesa surtin de la fàbrica. El distribuïdor de Castelló paga el preu pactat en la venda per la cervesa més l'impost especial sobre la cervesa i més l'IVA. Posteriorment, en les vendes que aquest distribuïdor faci als supermercats de Castelló i Madrid (Esquema 2), no ha d'especificar quin és l'impost especial repercutit. Pacta un preu de venda i hi repercuteix l'IVA corresponent, atès que l'IVA sí que és un impost multifàsic, però en cap cas repercuteix de manera separada l'impost sobre la cervesa, ja que aquest altre impost és monofàsic de fabricació. Ara bé, lògicament, en el preu de venda inclou l'impost especial suportat. I el mateix succeeix en la fase posterior de distribució, quan els supermercats venen la cervesa. En definitiva, en l'exemple l'impost és recaptat a Catalunya, però el consum final es fa en les regions de València i Madrid. Qui realment suporta l'impost són els consumidors de València i de Madrid, tot i que la recaptació s'ha obtingut a Catalunya.

En conseqüència, la recaptació ingressada en un territori no té relació amb el consum fet en aquell territori, que de fet és el que es vol gravar. No té cap sentit que Catalunya, o qualsevol altra comunitat autònoma, es quedi amb la recaptació, total o parcial, generada en el seu territori però que correspon en part al consum fet en altres CA. Per això, en el sistema actual de finançament la cessió dels impostos especials de fabricació no es fa d'acord amb la recaptació obtinguda en el territori de cada comunitat, sinó en funció de dades estadístiques de consum, i així la recaptació que obté cada CA depèn del consum que s'ha fet en el seu territori.

15. Succeeix el contrari en els impostos *ad valorem*, atès que a mida que els productes circulen per la cadena de producció i distribució dels béns s'hi afegeix valor (per exemple, el marge del majorista o del minorista) i, en conseqüència, la recaptació en les fases posteriors sempre és més gran que si l'impost s'aplica en les fases anteriors.

2.4.2. Situació alternativa: les CA tenen poder normatiu

Suposem ara que les CA tenen poder normatiu en els impostos especials de fabricació. En concret, i per fer-ho més realista, limitem aquest poder a incrementar el tipus impositiu, atès que la normativa comunitària fixa un nivell mínim d'imposició i els nivells d'imposició a Espanya estan prop d'aquesta franja mínima. Per tant, una CA podria decidir gravar el consum d'alcohol, d'hidrocarburs o de tabac per sobre del que fixa l'Estat. Tornant a l'exemple anterior, Catalunya podria fixar que el tipus impositiu en l'impost de la cervesa quan el grau d'alcohol és superior a 1,2% però no més gran de 2,8%, fos de 3 euros per hectolitre, en lloc del tipus de 2,75 euros aplicable l'any 2007 que hem vist abans.

En conseqüència, i continuant amb aquest supòsit, el fabricant de Barcelona ha de repercutir al distribuïdor una quota de 30.000 euros, 2.500 euros superior a la del cas anterior. El distribuïdor pot, llavors, repercutir també l'augment de l'impost en els seus preus de venda als supermercats de Castelló i Madrid. I el mateix poden fer els supermercats amb els seus clients. Però el resultat final és que la decisió d'augmentar el tipus impositiu per part d'una comunitat autònoma, Catalunya, incideix sobre els consums fets en altres comunitats, València i Madrid.

Si la recaptació obtinguda es distribueix entre les CA segons les quotes realment ingressades en cada territori, com hem vist en l'apartat anterior, significa que la recaptació no depèn del fet que es vol gravar, el consum. A més, ara, en poder modificar el tipus impositiu, la decisió d'una comunitat té efectes sobre la càrrega tributària suportada pels consumidors d'altres comunitats. En l'exemple, l'augment del tipus aplicat per Catalunya, representa que els consumidors de València i Madrid suporten un impost més elevat. Catalunya exporta càrrega fiscal, fet contrari a la LOFCA i a la lògica econòmica.

Si, per contra, la recaptació total es distribueix entre les regions segons el seu grau de consum, com en el sistema actual de finançament autonòmic, la recaptació addicional obtinguda gràcies a la pujada del tipus impositiu de Catalunya es distribuiria entre totes les regions.¹⁶ Per tant, sempre que una comunitat incrementi els seus tipus impositius la recaptació general augmenta, també més enllà del seu territori. Tampoc no sembla que això sigui lògic, perquè les decisions d'una comunitat incidirien en els ingressos de les altres i, difícilment, cap comunitat augmentaria els tipus impositius, amb el cost polític que habitualment comporta aquesta decisió, si no es queda amb la totalitat de la recaptació addicional esperada.

Una altra possibilitat és que la recaptació es distribueixi d'acord amb el grau de consum de cada comunitat, però tenint en compte el tipus impositiu fixat per cada comunitat. Així, seguint amb l'exemple, Catalunya rebria l'import que resultés de multiplicar el grau de consum d'acord amb les dades estadístiques de l'INE pel nou tipus impositiu. Però aquesta altra possibilitat tampoc no sembla raonable, perquè la recaptació realment

¹⁶ És raonable suposar que una pujada de tipus representa més recaptació, ja que, com hem dit en analitzar la justificació dels impostos especials, els consums gravats són força inelàstics.

obtinguda no coincidiria amb la que s'hauria de distribuir entre les comunitats. Per exemple, suposem una comunitat on gairebé no es produeix cervesa però que apuja els tipus impositius de l'impost de fabricació. En aquest cas, l'augment real en la recaptació de l'impost és pràcticament nul (hem suposat que gairebé no es produeix cervesa en el seu territori), però si la distribució de la recaptació es fa prenent els nous tipus impositius i el consum de cervesa en el seu territori, que segur que n'hi ha, la CA té dret a rebre una recaptació més elevada. La recaptació real no coincidiria amb la recaptació per repartir entre CA. En definitiva, aquesta possibilitat tampoc no sembla lògica.

Tanmateix, els problemes no només es donarien en com s'ha de distribuir la recaptació. En l'exemple, l'augment en el tipus impositiu català també provoca distorsions en el funcionament del mercat, atès que les empreses catalanes han de repercutir un tipus impositiu més elevat que el de les seves competidores situades en altres comunitats espanyoles. El preu de venda de la cervesa depèn també del nivell d'imposició de cada comunitat. Lògicament, això és distorsionador i tampoc no té sentit. I es poden produir efectes distorsionadors semblants si en lloc d'augmentar els tipus, una CA decideix reduir-los.

En definitiva, per la mateixa naturalesa dels impostos especials de fabricació, no té sentit que les CA rebin capacitat normativa per modificar els tipus impositius. Qualsevol avenç que en aquest camp es vulgui acordar ha d'anar per la via de crear figures impositives diferents que, gravant els mateixos productes, identifiquin una fase minorista.

2.5. Funcionament dels altres impostos especials

Els altres impostos especials són el d'electricitat, el de mitjans de transport, el d'assegurances i el de vendes minoristes d'hidrocarburs.¹⁷ Aquests impostos s'apliquen en la fase minorista, diferència molt important respecte als impostos de fabricació ja tractats, perquè generalment en els impostos minoristes no hi ha cap dificultat tècnica per atorgar poder normatiu a les CA, tot i que també poden sorgir altres dificultats. Com en el cas dels impostos de fabricació, a continuació analitzem el funcionament d'aquests altres impostos especials considerant la situació actual i la que es derivaria d'augmentar el poder normatiu de les CA.

2.5.1. Situació actual

La resta d'impostos especials que s'apliquen actualment són els d'electricitat, determinats mitjans de transport, primes d'assegurances i vendes minoristes de determinats

17. L'impost sobre el carbó també és dins aquest grup d'impostos especials, però no el considerem per la seva manca d'efectes en la pràctica.

hidrocarburs. Tots menys el de les primes d'assegurances estan cedits en la seva totalitat a les CA, en el cas de l'impost sobre l'electricitat sense capacitat normativa¹⁸ i en el cas del de determinats mitjans de transport i de les vendes minoristes amb poder normatiu per augmentar els tipus impositius. Abans d'analitzar què succeiria si les CA rebessin poder normatiu en aquests impostos, o ampliessin el que ja tenen, val la pena comentar breument per separat les característiques de cadascun d'aquests impostos, atès que presenten característiques diferents entre ells que aconsellen conèixer individualment com funcionen.

2.5.1.1. *Impost sobre l'electricitat*

Impost en vigor des de 1998, quan va ser introduït per substituir al recàrrec per a la mineria del carbó. Aquest recàrrec, fins llavors vigent, formava part de la tarifa de l'electricitat, però en compliment de la normativa comunitària, havia de desaparèixer de la tarifa i el cost de la compensació a la mineria del carbó s'havia de finançar a càrrec dels recursos pressupostaris.

Tot i que la llei el configura dins els impostos de fabricació, l'impost sobre l'electricitat presenta característiques prou diferenciades dels impostos pròpiament de fabricació per ser tractat amb els altres impostos especials. De fet, aquest impost es pot veure com un impost especial, no sobre la fabricació, sinó sobre el subministrament d'electricitat i, per tant, sobre el seu consum. En aquesta línia, la mateixa Directiva 2003/96/CE, que harmonitza la fiscalitat dels productes energètics i de l'electricitat, a efectes de definir el fet imposable de l'impost sobre l'electricitat, no parla de fabricació, sinó de "subministrament". Per aquesta raó, el meritament de l'impost, generalment, es produeix en el moment en què la part del preu corresponent a l'energia subministrada és exigible. I, en conseqüència, amb freqüència és subjecte passiu de l'impost el subministrador de l'energia elèctrica, en lloc del fabricant o generador. El subjecte passiu s'encarrega de repercutir l'impost sobre el consumidor de l'energia, qui finalment l'acaba suportant. Això significa que l'impost recau sobre el consumidor, tant si és un particular com si es tracta de persones físiques o jurídiques titulars d'activitats econòmiques.

La base imposable s'obté de multiplicar el valor de la base imposable a efectes de l'IVA per un coeficient d'1,05113. Aquest factor s'introdueix amb l'objectiu de generar la mateixa recaptació que aportava el recàrrec de la mineria del carbó al qual va substituir. El tipus impositiu és el mateix, 4,864%, però ara a la base no s'hi inclou el mateix impost sobre electricitat.¹⁹ Per tant, de fet, el tipus impositiu real és el 5,113%. Semblaria més lògic, per l'objecte de gravamen, que l'impost es configurés com un gravamen específic

18. Tot i que en l'acord del Consell de Política Fiscal Financera es preveia la possibilitat que les CA poguessin variar el tipus de gravamen un 10%, finalment la Llei 21/2001 que regula el poder normatiu cedit no ho va arribar a fixar.

19. Abans, el tipus del 4,864% s'aplicava sobre l'import total facturat, sense IVA, que incloïa cost del servei, moratòria nuclear i recàrrec per a la mineria.

no sobre el valor, sinó sobre la quantia d'energia subministrada,²⁰ com de fet succeeix en la Directiva 2003/96/CE, que s'articula com un impost amb tipus impositius expressats en euros per megavats hora. L'aprovació de la directiva harmonitzadora comunitària va obligar a introduir en l'impost espanyol, des del 20 de novembre de 2005,²¹ un tipus mínim, de 0,5 €/MWh, en el cas de subministres per a ús industrial, i d'1 €/MWh per a ús particular. D'aquesta manera, es compleix la Directiva 2003/96/CE, que fixa aquests nivells mínims obligatoris d'imposició, i dóna llibertat als estats membres per determinar la base imposable.

Des de l'any 2002 l'impost està cedit al 100% a les CA, sense que tinguin, però, cap poder normatiu. La cessió de la recaptació es fa d'acord amb l'índex de consum net d'energia elèctrica corresponent al territori de cada CA, elaborat a partir de dades del Ministeri d'Indústria.

2.5.1.2. *Impost sobre determinats mitjans de transport*

Aquest impost va ser introduït el 1993 per compensar la pèrdua de recaptació que generava l'obligatòria supressió a Espanya del tipus augmentat de l'IVA, en compliment de les directrius harmonitzadores.

L'impost grava la primera matriculació a Espanya de mitjans de transport, raó per la qual generalment es coneix amb el nom d'impost de matriculació. Els mitjans de transport gravats són vehicles, embarcacions i aeronaus, tot i que en termes recaptatoris és la matriculació de vehicles la que clarament genera la major part dels ingressos. Els subjectes passius de l'impost són les persones o entitats a nom de les quals es fa la primera matriculació definitiva del mitjà de transport. Ara bé, hi ha un nombre elevat de supòsits de no subjecció i d'exempcions, que limiten considerablement l'àmbit d'aplicació de l'impost. Molts d'aquests supòsits es refereixen a mitjans de transport utilitzats en activitats econòmiques com, per exemple, transport de mercaderies o de persones o lloguer de vehicles. Per entendre aquest fet, cal tenir present, com ja hem comentat abans, que aquest impost va substituir el tipus augmentat de l'IVA i que aquest últim impost, per la seva pròpia naturalesa, només recau sobre els consumidors finals i no sobre les empreses, que se'l poden deduir. Els tractaments especials esmentats busquen precisament que l'impost de matriculació no signifiqui un increment en el nivell impositiu suportat per les empreses. Per tant, de manera general, l'impost es pot considerar un impost sobre els mitjans de transports destinats a l'ús privat, principalment vehicles i sobretot turismes. L'any 2004, segons dades de l'Agència Estatal de l'Administració Tributària, del total de contribuents de l'impost, 1.007.972, el 96,8% van ser persones físiques. En conseqüència, l'impost recau majoritàriament sobre els particulars, però no significa que en ocasions les empreses no hagin de fer front al pagament de l'impost perquè el vehicle

20. De fet, la Disposició final tercera de la Llei 50/1998, de 30 de desembre, que va introduir l'impost, ho preveia, però l'any següent es va ajornar indefinidament el compromís de convertir l'impost en un impost específic.

21. Llei 22/2005, de 18 de novembre.

adquirit no reuneix el requisits legals per incloure'l dins un dels supòsits de no subjecció o exempció.²²

Des de l'any 2002 l'impost està cedit en la seva totalitat a les CA, que a més tenen poder normatiu sobre el tipus impositiu. El tipus de gravamen general és el 12% del valor del mitjà de transport, tot i que per a vehicles automòbils de classes turisme de cilindrada més petita és el 7%. Ara bé, les CA poden modificar-ho i fixar un tipus general entre el 12 i el 13,80%, i un tipus reduït entre el 7 i el 8,05%. Per tant, les comunitats els poden apujar fins a un màxim d'un 15%, tot i que de moment cap comunitat ha fet ús d'aquesta capacitat normativa.²³

Cada comunitat rep la cessió del rendiment produït per l'impost en el seu territori, entenent-se que això succeeix quan la primera matriculació definitiva a Espanya té lloc en el seu territori. La mateixa llei de cessió (Llei 21/2001, de 27 de desembre) estableix que la primera matriculació definitiva s'ha de fer d'acord amb la normativa vigent sobre la matèria (art. 35.2). I a continuació, afegeix que "Les persones físiques efectuaran la primera matriculació definitiva del mitjà de transport en la província en què tinguin el seu domicili fiscal". En canvi, la Llei 21/2001 no diu res sobre les persones jurídiques. A continuació, per la seva rellevància, analitzem aquest punt més en detall, i hi diferenciem segons es tracti de la matriculació de vehicles, d'embarcacions i d'aeronaus, perquè cada mitjà de transport presenta característiques prou diferenciades.

– Vehicles

La matriculació de vehicles està regulada pel Reial Decret, 2822/1998, de 23 de desembre, que aprova el Reglament general de vehicles. L'article 28 preveu que la matriculació l'ha de sol·licitar el propietari del vehicle davant de la Jefatura de Tráfico de la província en què tingui el seu domicili legal. En el cas de persones físiques es pot dir que, habitualment, el domicili legal coincideix amb el domicili fiscal. Per tant, el criteri previst per la normativa de matriculació coincideix amb el fixat en la normativa del sistema de finançament. Respecte de les persones jurídiques, la normativa del sistema de finançament explícitament no diu res i, per tant, s'aplica la remissió general que l'art. 35.2 fa a la normativa de matriculació. Això significa que quan, per exemple, una societat amb domicili a Madrid adquireix un vehicle que utilitzarà, suposem, una delegació situada a Barcelona, pot escollir matricular el vehicle en qualsevol de les dues comunitats. I, per tant, des d'una perspectiva fiscal, la societat pot decidir quin és el tipus impositiu per aplicar, si el de Madrid o el de Catalunya.

22. Per exemple, l'art. 65.1a).3 estableix l'exempció dels vehicles que «objectivament considerats, siguin d'exclusiva aplicació industrial, comercial...». Hi afegeix que es considera que compleixen aquest requisit "els furgons i furgonetes (...) sempre que disposin únicament de dos seients per al conductor i l'ajudant, en cap cas posseïxin seients addicionals i l'espai destinat a la càrrega no tingui visibilitat lateral i sigui superior al 50 per 100 del volum interior". Per tant, en cas de no complir aquests requisits, i sempre que no hi sigui d'aplicació un dels altres supòsits de no-subjecció o d'exempció, la matriculació d'una furgoneta, tot i ser utilitzada en una activitat econòmica, paga l'impost.

23. La Llei 21/2001 preveia un increment de fins el 10%, però posteriorment, la Llei 25/2006, de 17 de juliol, permet que des del 18 de juliol de 2006 l'augment pugui arribar al 15%.

De moment, com que cap comunitat autònoma ha modificat els tipus impositius de l'impost, la quantia per pagar sempre és la mateixa, i l'elecció del lloc de matriculació és fruit de l'interès que, per motius no fiscals, tingui la societat per matricular el vehicle en una comunitat o en una altra. Però cal tenir present que en el moment en què una comunitat autònoma augmenti el tipus, llavors les persones jurídiques que també estiguin físicament ubicades en una altra regió, podran fàcilment eludir l'increment en el tipus impositiu, matriculant el vehicle en aquesta altra comunitat.

– Embarcacions

Una primera qüestió que cal esmentar és que només estan subjectes a l'impost (art. 65.1b) “la primera matriculació definitiva d'embarcacions i bucs d'esbarjo o de deport nàutics, nous o usats, que tinguin més de set metres i mig d'eslora màxima, en el Registre de Matrícula de Bucs”. Per tant, la subjecció a l'impost es limita a “embarcacions i bucs d'esbarjo o de deport nàutics” que, d'acord amb el registre de matrícula, previst en el Reial Decret 1027/1989, de 28 de juliol, que regula el reglament sobre matriculació i registre marítim, estan incorporats en les llistes sisena i setena, de les nou que preveu el registre de matrícula de vaixells. Això significa que, per exemple, no hi estan subjectes les embarcacions destinades al transport marítim de passatgers o mercaderies, o a la pesca.²⁴ A més, l'eslora de les “embarcacions i bucs d'esbarjo o de deport nàutics” ha de ser superior als set metres i mig per estar subjectes a l'impost.

El lloc on s'ha de matricular l'embarcació és determinant per saber a quina comunitat autònoma li correspon la recaptació de l'impost. Com hem vist abans, la Llei 21/2001, a l'art. 35.2, fa una remissió general a la normativa corresponent de matriculació, però a continuació, per a les persones físiques, afegeix un criteri específic, ja que la matriculació s'ha de fer en la província del domicili fiscal. Tanmateix, aquest criteri específic no sembla que tingui gaire sentit en el camp de les embarcacions, ja que obligatòriament la matriculació s'ha de fer en una capitania marítima i el titular de l'embarcació pot escollir la capitania que vulgui. Per tant, cal destacar dues qüestions. En primer lloc, la normativa fiscal entra en contradicció amb la normativa de matriculació, però és aquesta darrera la que s'ha d'aplicar. Així, difícilment, un ciutadà resident a Burgos que es compri un vaixell esportiu podrà matricular-lo en una capitania marítima de la seva província o regió, ja que lògicament no n'hi ha cap. I, la segona qüestió, és que el propietari pot escollir la capitania marítima en què vol matricular la seva embarcació. Per tant, un ciutadà de Barcelona, per exemple, pot lliurement escollir matricular el seu vaixell a les Illes Balears o a la Comunitat Valenciana. En conseqüència, un augment en el tipus impositiu per part d'una comunitat autònoma pot generar un important efecte de deslocalització de les matriculacions d'embarcacions cap a altres comunitats. Aquest efecte, certament depèn de l'incre-

24. Els problemes de competitivitat internacional del sistema fiscal espanyol que generaria el gravamen d'aquestes altres embarcacions justifiquen la no-subjecció a l'impost. Cal tenir present que, segons l'Associació Nacional d'Empreses Nàutiques, la matriculació d'embarcacions no està gravada en els països del nostre entorn.

ment en el tipus, però cal tenir present que amb freqüència els preus de les embarcacions són molt elevats i, per tant, l'estalvi fiscal derivat d'aplicar un tipus més baix pot ser molt important.

En el cas de les persones jurídiques la situació és la mateixa, ja que queda clar que la normativa que s'ha d'aplicar també és la de la matriculació de vaixells, que no fixa cap criteri diferent per a les persones jurídiques, que, en conseqüència, també poden escollir el lloc de matriculació de l'embarcació.

– **Aeronaus**

La normativa específica de matriculació, Decret de 13 de març de 1969, preveu un únic registre central d'aeronaus. Ara bé, l'impost s'ha de pagar en el lloc del domicili del titular de l'aeronau, independentment que sigui una persona física o jurídica. S'entén, per tant, que la recaptació correspon a la comunitat autònoma del lloc on aquesta persona tingui el domicili.

En resum, l'impost actual grava la primera matriculació de vehicles, embarcacions i aeronaus, tot i que el supòsit més important en termes recaptatoris és la matriculació de vehicles. El punt de connexió a l'impost, és a dir, el lloc on s'ha de pagar, queda molt clar en el supòsit gravat més comú, com és la matriculació d'un vehicle per part d'una persona física. Es paga l'impost en el lloc de la residència habitual (que en general coincideix amb el domicili fiscal) i, per tant, s'aplica el tipus autonòmic corresponent. Igualment, no hi ha gaire dubte en el cas de les aeronaus, ja que es paga en el lloc del domicili del titular. Tanmateix, en la resta de casos, bé perquè una persona jurídica matricula un vehicle, o bé perquè es matricula una embarcació, no sempre hi ha un sol punt de connexió a l'impost. En conseqüència, en aquests casos sembla que el contribuent pot escollir el territori on ha de pagar l'impost, fet molt rellevant tenint en compte que les CA poden pujar els tipus impositius de l'impost.

Tanmateix, en la pràctica, l'Agència Tributària (AEAT), l'òrgan que gestiona l'impost, sembla que opta per aplicar com a criteri general el domicili fiscal i, per tant, l'impost correspon a la CA del domicili fiscal del contribuent. Per tant, tot i que la normativa de cessió ho complica i no sembla que sempre fixi el criteri del domicili fiscal, en la pràctica és aquest el punt de connexió utilitzat.

Si bé fins al moment cap CA ha fet ús de la capacitat normativa rebuda, des que es va introduir aquest impost el 1993, els tipus impositius aplicables no han estat mai els mateixos en tot el territori espanyol. La normativa preveu que a Ceuta i Melilla el tipus impositiu sigui del 0% i, a les Canàries, un punt percentual per sota dels tipus estàndards.²⁵ Per tal d'evitar comportaments oportunistes, consistents a matricular primer un mitjà de transport a Ceuta, Melilla o les illes Canàries, per després importar-lo a la península o a les Balears, la mateixa Llei 38/1992 en el seu art. 70.3 i 4 preveu que, en aquests

25. Canàries, com les altres CA, també pot augmentar els tipus impositius fins a un màxim del 15%, però com no ho ha fet, es mantenen els tipus més reduïts del 6 i 11% previstos a la Llei 38/1992.

casos, s'ha de pagar l'impost en la CA de destinació. El termini temporal que es considera susceptible de donar lloc a comportaments oportunistes és de quatre anys, i el tipus impositiu que s'ha d'aplicar, sempre que la CA no aprovi un tipus diferent, decreix al llarg del temps. Per exemple, en el cas d'un mitjà de transport primer matriculat a Ceuta o Melilla i després importat a la península o a les Balears, el tipus general que s'ha d'aplicar si la importació es fa dins el mateix primer any és el mateix, un 12%; un 8%, si es fa dins el segon any, i un 7,5%, si és dins el tercer i quart any. Ara bé, també es preveu (art. 70.6) que aquest pagament addicional no s'ha de fer quan es consideri que el titular del mitjà de transport hagi traslladat certament la seva residència.²⁶ En definitiva, el que cal destacar és que el mateix legislador és conscient de la possibilitat que diferències en els tipus impositius entre territoris donin lloc a comportaments oportunistes i, per aquesta raó, ho intenta evitar fixant l'obligació de fer una liquidació addicional a uns tipus impositius determinats, que s'apliquen sobre una base que està donada pel valor en duana del mitjà de transport. Ara bé, aquesta situació només es preveu per als casos en què hi ha una duana entre els territoris, per tant, Ceuta, Melilla i Canàries, però no per als casos en què els mitjans de transport van d'una CA peninsular o les Balears cap a una altra. Potser en aquests altres casos, atès que no hi ha cap duana, el control dels possibles comportaments oportunistes es considera impossible i, per tant, no es regula.

2.5.1.3. *Impost sobre les primes d'assegurances*

Aquest impost, introduït en el sistema fiscal espanyol l'any 1997, grava les operacions d'assegurances i capitalització basades en tècniques actuàries, sempre que aquestes operacions es considerin realitzades en el territori espanyol. En aquest sentit, la normativa de l'impost preveu, en l'art. 12.sis, que s'entenen realitzades en territori espanyol les operacions d'assegurances i capitalització en les quals el risc o el compromís es localitzi a Espanya. I per concretar aquest criteri de localització es remet a la normativa reguladora de les assegurances privades, el Reial decret legislatiu 6/2004, de 29 d'octubre. Tanmateix, si amb els criteris d'aquesta normativa no és possible determinar la localització del fet imposable, el mateix art. 12.sis preveu un criteri subsidiari. En concret, també es consideren realitzades en territori espanyol les operacions en què el contractant sigui un empresari o professional que actua en l'exercici de les seves activitats econòmiques i radica en territori espanyol la seu de la seva activitat econòmica, establiment permanent o, en defecte seu, el lloc del seu domicili.

D'acord amb la normativa espanyola i comunitària, les operacions d'assegurances estan exemptes d'IVA per la dificultat pràctica de determinar en aquest tipus d'operacions el valor afegit. Per aquest motiu, alternativament, es crea aquest impost especial per poder gravar-les. Tanmateix, els supòsits de no-subjecció i les exempcions previstes

²⁶ Per això, s'han de complir certs requisits, per exemple, que els mitjans de transport s'hagin fet servir almenys durant un període de sis mesos en l'antiga residència (art. 70.6).

provoquen finalment que, en general, només siguin operacions gravades les que cobreixen els riscos següents:

- Accidents
- Vehicles
- Mercaderies
- Responsabilitat civil
- Crèdit
- Pèrdues pecuniàries
- Defensa jurídica
- Assistència
- Decés

En algun d'aquests casos, però, tampoc no arriba a néixer l'obligació tributària, com en els vehicles marítims i aeris destinats al transport internacional o en les mercaderies de transport internacional, per la por que l'impost pugui perjudicar les entitats que operen a Espanya. Com veurem posteriorment, l'impost sobre les primes d'assegurances no és un impost harmonitzat en el si de la Unió Europea.

La base de l'impost està constituïda per l'import total de la prima, i sobre aquesta prima s'aplica un tipus de gravamen del 6%. Legalment són subjecte passiu les entitats asseguradores, però aquestes entitats tenen l'obligació de repercutir la totalitat de l'impost sobre les persones que contracten les assegurances objecte de gravamen. Per tant, l'impost no recau sobre les entitats asseguradores, sinó sobre les persones que contracten les assegurances.²⁷ Aquest fet dificulta la possible cessió de l'impost a les CA, perquè amb la informació de l'impost es pot conèixer qui són els subjectes passius que repercuteixen i liquiden l'impost, però no les persones sobre les quals recau legalment. Tanmateix, les normes de localització del fet imposable, que com hem vist es fonamenten en la localització del risc d'acord amb la normativa d'assegurances i, de manera subsidiària, en la localització de l'empresari o professional, també es podrien aplicar per saber en quina comunitat autònoma se situa més en concret el fet imposable. I en conseqüència, en funció d'això es podria assignar la recaptació corresponent a una comunitat o a una altra. Cal dir, però, que tot i ser possible, complicaria sens dubte la gestió de l'impost.

2.5.1.4. Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs

Aquest impost, aplicable des de l'any 2002, recau sobre el consum de determinats hidrocarburs mitjançant el gravamen, en fase única, de les seves vendes minoristes. Per tant, com en l'impost de fabricació sobre els hidrocarburs, es grava el consum d'aquests productes en fase única, però ara la fase gravada és la minorista. En concret, les vendes

²⁷. Com en el cas dels impostos especials de fabricació, no entrem en quina és finalment la incidència econòmica de l'impost.

Quadre 2

Valors màxims dels tipus impositius autonòmics en l'IVMH

	Tipus
Benzines	48 € / 1.000 l
Gasoil ús general	48 € / 1.000 l
Gasoil ús especial i de calefacció	12 € / 1.000 l
Fueloil	2 € / Tn
Querosè	48 € / 1.000 l

minoristes gravades són les de benzines, gasoil i fueloil, així com les de querosè no utilitzat com a combustible de calefacció.²⁸

La mateixa llei s'encarrega de regular el concepte de *venda minorista*, necessari per poder aplicar l'impost. El subjecte passiu de l'impost és qui fa la venda minorista i, per tant, és qui queda obligat a fer l'ingrés de l'impost. Ara bé, la mateixa normativa fixa l'obligació que té de repercutir la quota de l'impost sobre els adquirents dels productes gravats, que, per tant, són els que acaben suportant l'impost. En conseqüència, els adquirents són els que suporten l'impost, passa, de fet, com en l'impost de fabricació. Tanmateix, ara la repercussió legal de l'impost es fa precisament en la fase minorista, mentre que com hem vist abans, en els impostos de fabricació la repercussió legal es fa en la fase de fabricació. Aquest punt és important perquè en l'impost minorista es pot dir que la repercussió legal es fa en el mateix lloc on es consumeix el producte, fet que permet que les CA puguin tenir poder normatiu en aquest impost.

El tipus impositiu és específic, és a dir, consisteix en una quantia de diners aplicable sobre una base no dinerària. Aquesta base està constituïda pel volum del producte gravat expressat en milers de litres, excepte per al fueloil, que està constituïda pel seu pes expressat en tones mètriques.

La normativa preveu dos tipus impositius, l'estatal i l'autonòmic. Aquest últim només s'aplica quan l'hagi aprovat la mateixa comunitat autònoma i el seu import, com es mostra al Quadre 2, no pot superar un valor màxim.²⁹ L'impost està cedit en la seva totalitat a les CA i la recaptació està destinada a la despesa sanitària, tot i que la part obtinguda amb els tipus autonòmics també es pot utilitzar per finançar la despesa ambiental. Fins l'any 2006, són sis les CA que apliquen tipus addicionals autonòmics: Astúries, Catalunya, Castella-la Manxa, Galícia, Madrid i València.

En resum, atès que l'impost grava la venda minorista és possible atorgar poder normatiu a les CA sense cap altra complicació. De fet, aquest impost neix precisament amb aquest objectiu, que les CA puguin tenir poder normatiu en el camp dels productes gravats pels impostos especials de fabricació.

28. El primer any d'aplicació de l'impost també es gravava el querosè de calefacció, però la Llei 53/2002, de 30 de desembre, el va excloure de l'àmbit objectiu de l'impost des de l'any 2003.

29. La Llei 25/2006, de 17 de juliol, va ampliar els límits que en un primer moment havia fixat la Llei 21/2001.

2.5.2. Situació alternativa: les CA reben o incrementen el seu poder normatiu

A continuació, mantenint l'estructura que hem seguit en l'apartat anterior, analitzem quines serien les conseqüències d'atorgar poder normatiu o d'augmentar-lo quan ja es té en els impostos especials que no són de fabricació.

2.5.2.1. Impost sobre l'electricitat

De cara a atorgar poder normatiu a les CA en aquest impost considerem que són dues les qüestions bàsiques que cal tenir en compte. En primer lloc, la configuració tècnica d'aquesta cessió i, en segon lloc, les possibles conseqüències econòmiques.

Respecte a la configuració, en tractar-se d'un impost que es repercuteix als consumidors d'acord amb el seu grau de consum seria possible tècnicament i tindria sentit en termes econòmics que una CA pogués modificar el tipus impositiu que grava el consum fet en el seu territori. El grau de consum està indicat en els comptadors corresponents i, per tant, es coneix sense dificultat el lloc on es fa el consum d'electricitat. El subjecte passiu de l'impost, que recordem que habitualment és el subministrador d'energia elèctrica, repercuteix l'impost aplicant el tipus que correspongui segons la comunitat on estigui el comptador. Cada comunitat regula el tipus aplicable sobre el consum fet en el seu territori. El consumidor paga segons el tipus impositiu fixat per la seva comunitat, i és a aquesta comunitat a qui correspon la quota pagada. Això es pot assolir obligant el subjecte passiu a indicar en la seva autoliquidació de l'impost quina és la part de la quota que correspon a cada comunitat. Aquest fet, però, complicaria lleugerament la declaració de l'impost respecte de la situació actual, ja que ara no cal especificar aquesta informació. Una alternativa a no haver d'especificar les quotes corresponents a cada comunitat seria utilitzar l'índex de consum net d'energia elèctrica que ara es fa servir per distribuir la recaptació entre les CA, però tenint en compte els diferents tipus de gravamen. Tanmateix, això no està exempt de complexitats que poden allunyar el vincle entre tipus impositiu fixat i recaptació obtinguda. Pensem que el tipus impositiu de l'impost és *ad valorem* i, per tant, s'hauria de tenir en compte el preu pagat pel consum d'electricitat fet en cada territori, i no la quantia consumida. No obstant això, en la pràctica no es disposa d'aquesta informació. Només es podria arribar a estimar-la mitjançant preus mitjans, però en cap cas es tractaria dels preus reals, ja que, atès el mateix funcionament del mercat de l'electricitat, no sempre es paga el mateix preu pel consum d'electricitat. Per tant, l'import finalment recaptat per cada comunitat no dependria totalment del consum real practicat en el seu territori, fet que en part trenca el lligam entre tipus de gravamen i recaptació final, amb les conseqüències que això té en termes de responsabilitat fiscal.

Respecte a les possibles conseqüències econòmiques derivades de fixar tipus impositius diferents per part de les CA, cal tenir present l'efecte immediat que l'impost té sobre la factura d'electricitat que paguen les empreses i les famílies, amb les conseqüències que això pot tenir en termes econòmics i socials (per exemple, competitivitat per atrau-

re indústries, benestar de les famílies, etc.). Per tant, la importància de l'objecte gravat provoca que, en cas que s'atorgui poder sobre el tipus impositiu, aquest poder sigui lògicament limitat dins un interval fixat per l'Estat, per tal d'evitar que disparitats elevades puguin generar distorsions.

2.5.2.2. *Impost sobre determinats mitjans de transport*

En l'impost sobre determinats mitjans de transport, com hem vist abans, les CA ja tenen poder normatiu per augmentar el tipus de gravamen fins a un màxim del 15% respecte del tipus bàsic. La qüestió que cal analitzar és si aquest poder normatiu es pot ampliar sense dificultats, o bé si hi ha elements que aconsellen limitar-lo. Fins i tot, cal plantejar-se si la cessió de poder normatiu es pot estendre a altres elements dels impostos diferents dels tipus impositius.

Comencem per aquest darrer aspecte. Les CA podrien tenir poder normatiu per modificar altres elements, com ara les exempcions o les deduccions a la base o la quota. Tanmateix, aquesta possibilitat significa augmentar la complexitat dels impostos en termes de compliment i gestió, sense que els guanys addicionals, des de la perspectiva de la responsabilitat fiscal, siguin prou importants per justificar-la. En conseqüència, sembla raonable limitar el poder normatiu autonòmic al tipus impositiu, l'element més visible en termes de responsabilitat fiscal.

Per tant, la qüestió és si el poder normatiu autonòmic sobre el tipus de gravamen es pot augmentar més enllà de l'esmentat 15%. En aquesta línia, cal tenir present la por que hi pot haver en aquest cas al fet que diferències massa elevades en els tipus impositius entre CA provoquin comportaments oportunistes per part dels subjectes passius. De fet, la mateixa normativa reguladora de l'impost, la Llei 38/1992, ja abans que les CA tinguessin poder normatiu, com hem vist abans, preveia, i ho continua fent, aquesta possibilitat. Així, per exemple, si un mitjà de transport matriculat a les Canàries és introduït posteriorment, en el termini d'un any, a la península o les Balears, llavors el titular està obligat a liquidar l'impost d'acord amb el tipus impositiu del lloc de destinació. Això significa que el legislador, des d'un inici, intenta lluitar contra comportaments oportunistes derivats d'una diferència en el tipus impositiu de només un punt percentual.³⁰ El poder normatiu actual atorgat a les CA permet que les diferències siguin més elevades, però en canvi la normativa no preveu cap mesura específica de lluita específica contra els possibles comportaments oportunistes.

En resum, el poder normatiu s'hauria de limitar al tipus impositiu, amb la possibilitat només d'apujar-lo, però amb un màxim que podria ser més elevat, tot i que s'haurà de fer un seguiment dels possibles efectes derivats de diferències en els tipus, quan aquestes diferències es produeixin. Cal tenir present que el marge actual, 15%, ja és força ele-

³⁰. De fet quan aquest impost es va introduir l'any 1993, la diferència entre el tipus general i el de les Canàries era de dos punts percentuals.

vat i que cap comunitat n'ha fet ús. Per tant, no sembla que en aquest impost puguin haver-hi millores importants de responsabilitat fiscal.

2.5.2.3. Impost sobre les primes d'assegurances

A diferència dels altres impostos especials que s'han tractat, aquest és l'únic impost que no ha estat cedit a les CA. Per tant, abans de veure com poden augmentar el seu poder normatiu les comunitats, s'ha d'analitzar fins i tot si té sentit cedir l'impost i, en el cas que la resposta sigui positiva, com s'hauria de distribuir la recaptació.

En l'anàlisi de la situació actual hem dit que, en certa mesura, aquest impostes justifica perquè les operacions d'assegurances estan exemptes d'IVA, impost general sobre el consum que, per tant, també hauria de gravar tots els serveis, per la dificultat de conèixer realment quin ha estat el valor afegit. En conseqüència, estem davant d'un impost especial atípic, perquè la seva existència no està motivada per la voluntat de gravar addicionalment el consum de determinats béns i serveis, finalitat típica dels impostos especials, sinó pel fet de gravar un tipus de consum que, en altre cas, no quedaria gravat. Per aquest motiu, sembla que té sentit que les CA puguin rebre tota la recaptació, o una part, d'un impost que grava el consum d'un servei prestat en el seu territori. Per assolir aquest objectiu cal fixar els punts de connexió corresponents que permetin assignar l'impost a la comunitat que li pertoca en funció del lloc on es consideri que s'ha fet el consum.

Les normes de localització del fet imposable, com ja hem comentat en analitzar la situació actual, es fonamenten en la localització del risc d'acord amb la normativa d'assegurances i, de manera subsidiària, en la localització de l'empresari o professional. Per tant, majoritàriament es podrien aprofitar aquestes normes per saber a quina comunitat correspon l'impost pagat. Això significaria que, per exemple, quan la pòlissa es refereixi a un bé immoble, l'impost correspondria a la comunitat on estigui l'immoble; en el cas de vehicles, a la comunitat de matriculació, i en la majoria d'altres casos, en el lloc de la residència habitual de les persones físiques o, si són jurídiques, on tinguin la seva seu social.

Atès que els subjectes passius de l'impost són les entitats asseguradores, i no les persones que contracten les assegurances tot i que aquestes persones queden obligades a suportar l'impost, per tal de poder cedir la recaptació a les CA, els subjectes passius haurien de notificar en la liquidació de l'impost on es considera localitzat el fet imposable. De ben segur que els subjectes passius disposen de tota la informació necessària per saber on es localitza el fet imposable, perquè sens dubte és una informació que demanen de cara a establir el contracte d'assegurances i la fixació de la prima corresponent. La diferència, però, és que aquesta informació l'haurien de fer servir per assignar a les diferents CA l'impost pagat corresponent. Aquesta seria la novetat respecte de la situació actual i, certament, representaria costos més elevats de compliment per la gestió de l'impost per a les entitats asseguradores, però tampoc no sembla que aquests costos hagin de ser molt elevats.

Si les CA reben poder per modificar el tipus impositiu, el tipus per aplicar serà un o un altre en funció de la localització del fet imposable. L'increment addicional en els

costos de compliment per aplicar un tipus o un altre seria marginal per als subjectes passius, si aquests, com hem comentat abans, ja han d'informar sobre el lloc on es realitza el fet imposable. Ara bé, l'Administració tributària hauria de tenir potestat per comprovar que el tipus impositiu aplicat és el correcte. d'acord amb els punts de connexió establerts. Aquest fet sí que pot representar costos d'administració més elevats de l'impost, però seria necessari per garantir que el tipus aplicat és el correcte.

El poder normatiu en el tipus impositiu hauria de ser limitat, per evitar grans diferències que incentivin comportaments oportunistes. Si l'objecte de l'assegurança és un bé immoble, difícilment es donaran aquests comportaments, però en altres casos on el punt de connexió sigui el domicili, és més fàcil que es puguin donar. Tanmateix, l'interès fiscal d'una persona, física o jurídica, no només el proporciona aquest impost, sinó que segurament el proporcionen més altres impostos potser més rellevants. Per tant, es tractaria de veure quines són les possibles diferències en altres impostos per valorar en conjunt el risc de comportaments oportunistes derivats d'aquest impost.

2.5.2.4. Impost sobre les vendes minoristes de determinats hidrocarburs

En aquest impost, les CA ja tenen poder normatiu per augmentar el tipus de gravamen fins a un màxim determinat. La qüestió és si aquest poder normatiu es pot ampliar sense dificultats o bé si hi ha elements que aconsellen deixar-ho com està. Igualment, cal plantejar-se si la cessió de poder normatiu es pot estendre a altres elements de l'impost diferents dels tipus impositius.

Com ja hem dit respecte de l'impost sobre determinats mitjans de transport, la possibilitat que les CA tinguin poder normatiu per modificar elements del tribut com les exempcions o les deduccions a la base o la quota significaria augmentar la complexitat dels impostos en termes de compliment i gestió, sense que els guanys addicionals des de la perspectiva de la responsabilitat fiscal fossin prou importants per justificar-ho. En conseqüència, sembla raonable limitar el poder normatiu autonòmic al tipus impositiu.

Dit això, el poder normatiu autonòmic sobre els tipus de gravamen es pot augmentar? De cara a la configuració de l'impost no hi ha cap problema, com de fet demostra l'increment que va aprovar recentment la Llei 25/2006, de 17 de juliol. Com es mostra més endavant en el Gràfic 8, el nivell d'imposició espanyol sobre els carburants està en la part baixa en comparació amb la resta de països de la Unió Europea (25). Fins i tot, en el cas del gasoil ha calgut augmentar el tipus impositiu espanyol de l'impost de fabricació des de l'1 de gener de 2007 per tal que conjuntament amb l'impost sobre les vendes minoristes el nivell d'imposició fos de 302 €/ 1.000 l, el mínim fixat per la Directiva 2003/93/CE que reestructura el règim comunitari d'imposició dels productes energètics i de l'electricitat. Per tant, el marge més gran en els tipus impositius autonòmics es pot assolir tant per la via d'incrementar el nivell total d'imposició (sumant la dels impostos de fabricació i minorista) com per la via de reduir els tipus

de l'impost de fabricació i d'augmentar a la vegada els de l'impost sobre les vendes minoristes.

Com és freqüent, la por és que diferències gaire elevades en els tipus impositius entre CA puguin generar distorsions importants en els comportaments dels subjectes passius. En aquest cas, les distorsions vénen provocades sobretot per les anomenades compres transfrontereres, un tema àmpliament tractat per la literatura acadèmica que caldrà seguir en el cas espanyol.³¹

31. L'impacte que diferències en l'estructura impositiva tenen sobre les anomenades compres transfrontereres ha estat analitzat per la literatura acadèmica en estudis teòrics i empírics, amb freqüència aplicats als Estats Units. Kanbur i Keen (1993) desenvolupen un marc teòric, que serveix de referència, per analitzar la pressió que reben els sistemes fiscals nacionals com a conseqüència dels processos d'integració econòmica internacional. El desenvolupament de les compres per Internet també ha potenciat l'interès sobre els efectes derivats de diferències en els nivells d'imposició (Goolsbee, 2000). A Espanya, en un estudi recent, Leal i altres autors (2007) analitzen l'impacte que les diferències en el preu del gasoil entre Aragó i altres comunitats té sobre les vendes fetes a Aragó. En les seves estimacions obtenen que les diferències en els preus mitjans de venda del gasoil d'automoció entre Castella i Lleó, Catalunya i València té un impacte significatiu i positiu en les vendes d'Aragó. El mateix efecte té l'aprovació del tipus autonòmic de l'impost minorista per part de Madrid. En canvi, sorprenentment, no s'obté el mateix efecte en el cas del tipus autonòmic introduït per Catalunya, tot i que el poc temps d'aplicació d'aquest últim (l'estudi analitza el consum entre 2001 i 2005) pot explicar aquest resultat.

3

L'harmonització comunitària en els impostos especials

L'harmonització comunitària en el camp dels impostos especials s'ha limitat tradicionalment als impostos especials de fabricació, generalment anomenats accises en la terminologia comunitària. Aquests són els impostos que graven tres grans grups de productes: l'alcohol, els hidrocarburs i el tabac. La diversitat d'impostos especials que poden aplicar els diferents estats membres va aconsellar centrar-se en els que graven els tres grups de béns abans esmentats. Més recentment, l'aprovació de la Directiva 2003/93/CE, de 27 d'octubre, ha estès l'harmonització a tots els productes energètics, no només hidrocarburs, sinó també gas natural i carbó, i a l'electricitat. En canvi, la resta d'impostos especials que recauen sobre altres béns no estan sotmesos a l'harmonització comunitària i, en conseqüència, els estats membres tenen plena llibertat per fixar-ne la regulació, tot respectant, lògicament, els principis generals de funcionament de la Unió Europea.

En definitiva, en el camp dels impostos especials dins la Unió Europea es poden distingir dos grups ben diferents: el dels impostos harmonitzats, la regulació dels quals està, per tant, subjecte a les directrius aprovades en les directives comunitàries, i el dels impostos no harmonitzats, no subjectes a cap directriu específica.

3.1. Els impostos especials harmonitzats

La regulació dels impostos harmonitzats va rebre un fort impuls amb la creació del mercat únic europeu el 1993 que implica la llibertat de circulació, entre d'altres, de les mercaderies sense ser sotmeses a controls en les fronteres interiors. Aquest fet va obligar a establir una normativa harmonitzadora per tal d'evitar que la imposició especial provoqués distorsions en el funcionament del mercat únic. La normativa s'ha mantingut bàsicament sense grans modificacions en el camp de la imposició sobre el tabac i l'alcohol, però respecte de la imposició sobre els hidrocarburs ha estat superada amb l'aprovació posterior al 2003 de la directiva harmonitzadora de la fiscalitat de tots els productes energètics i l'electricitat.

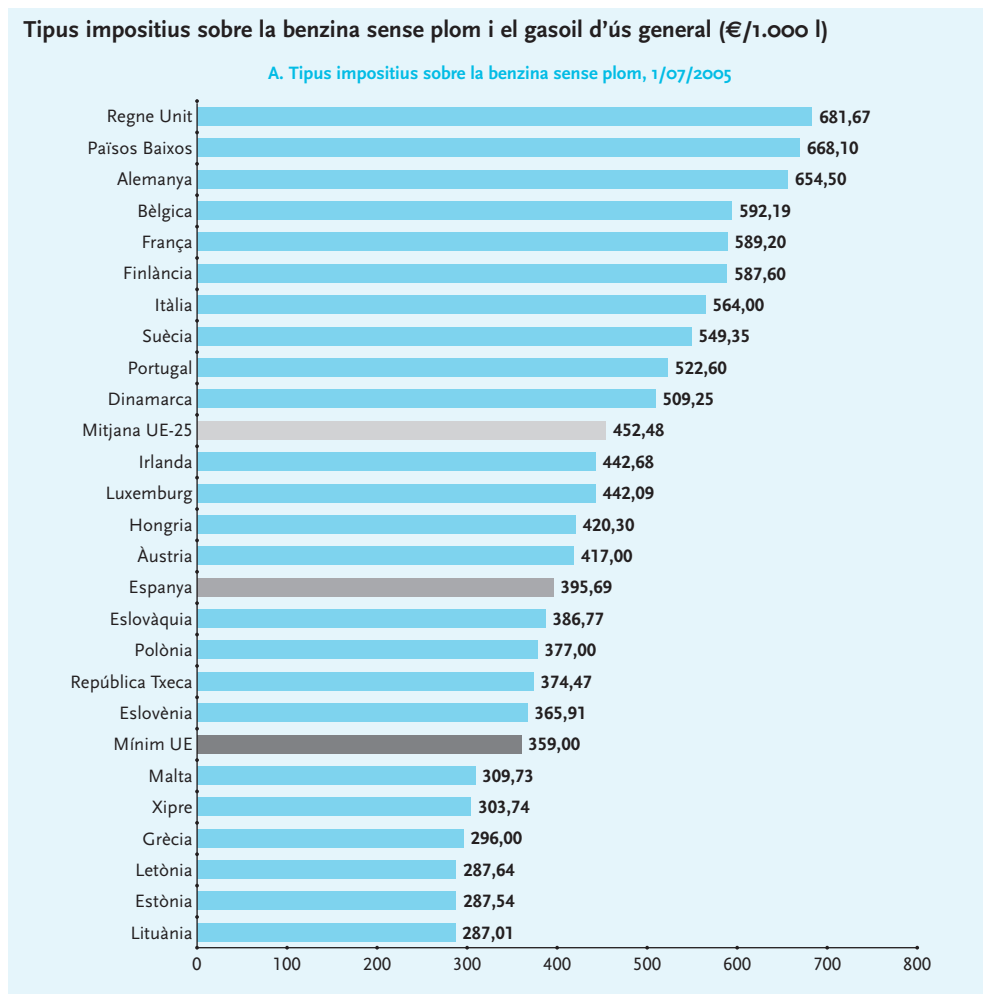
La normativa harmonitzadora bàsica que actualment està en vigor es recull en les directives següents:

- Directiva 92/12/CEE, de 25 de febrer, que regula el règim general de tinença, circulació i control dels hidrocarburs, alcohol i begudes alcohòliques i les labors del tabac. Per tant, el funcionament conjunt dels impostos especials.
- Directives 92/83/CEE i 92/84/CEE, de 19 d'octubre, que regulen, respectivament, l'estructura i l'aproximació dels tipus impositius de l'impost sobre begudes alcohòliques i l'alcohol.
- Directives 92/79/CEE i 92/80/CEE, de 19 d'octubre, i 95/59/CE, de 27 de novembre, relatives a l'aproximació dels tipus impositius sobre les cigarretes, les altres labors del tabac i principis generals, respectivament.
- Directiva 2003/96/CE, de 27 d'octubre, que reestructura el règim comunitari d'imposició dels productes energètics i de l'electricitat.

En aquestes directives es regula l'estructura comuna dels impostos especials que, per tant, hauran respectar tots els estats membres. Així, en tots els països de la UE els impostos especials de fabricació sobre alcohol, tabac i productes energètics i electricitat, coneguts també com accises, han de tenir el mateix fet imposable, exempcions, determinació de la base imposable o meritació de l'impost. A més, en tots els casos, els tipus impositius no poden ser inferiors als tipus mínims fixats en les directives. Per tant, l'harmonització en els tipus es limita a fixar el nivell mínim d'imposició que ha d'haver-hi en tots els estats membres, sense fixar cap tipus màxim i, per tant, per sobre del tipus mínim cada país és lliure de fixar el tipus impositiu que vulgui. Per això, la disparitat en els tipus impositius dels impostos especials en la pràctica pot ser molt elevada entre els estats membres. Per exemple, com es mostra en el Gràfic 8, en el cas dels productes energètics més importants, benzina i gasoil, en el Regne Unit el tipus impositiu sobre la benzina sense plom és un 170% més gran que el tipus d'Espanya i en el cas del gasoil d'ús general, més d'un 260% més gran. Com es pot veure el nivell d'imposició espanyol és sensiblement més baix que la mitjana comunitària, diferència que encara seria més gran si no tinguéssim en compte els deu (o dotze) nous membres comunitaris que, transitòriament, estan autoritzats a fixar uns tipus de gravamen per sota dels tipus mínims de la normativa comunitària. De fet, això també ha passat amb Espanya, que l'1 de juliol de 2005 tenia un tipus sobre el gasoil de 293,86 €, lleugerament inferior al mínim fixat per la nova directiva sobre fiscalitat de productes energètics, 302 €. Per això, al començament de l'any 2007 Espanya va aprovar un increment del seu tipus de gravamen fins a igualar-lo a 302 €.

Els tipus impositius previstos en la normativa comunitària són generalment tipus impositius específics (litres de benzina, megavats per hora, graus d'alcohol, etc.), és a dir, són quanties fixes de diners que s'apliquen sobre bases impossibles no dineràries. De fet, els tipus específics tenen més sentit perquè els efectes negatius que generen els consums gravats pels impostos especials estan directament relacionats amb la quantia de consum i no amb el valor que tenen. Tanmateix, en la imposició sobre les labors del tabac la directiva comunitària preveu per a les cigarretes un tipus impositiu mixt, és a dir, els estats han d'aplicar a la vegada un tipus *ad valorem* sobre el preu de venda al públic

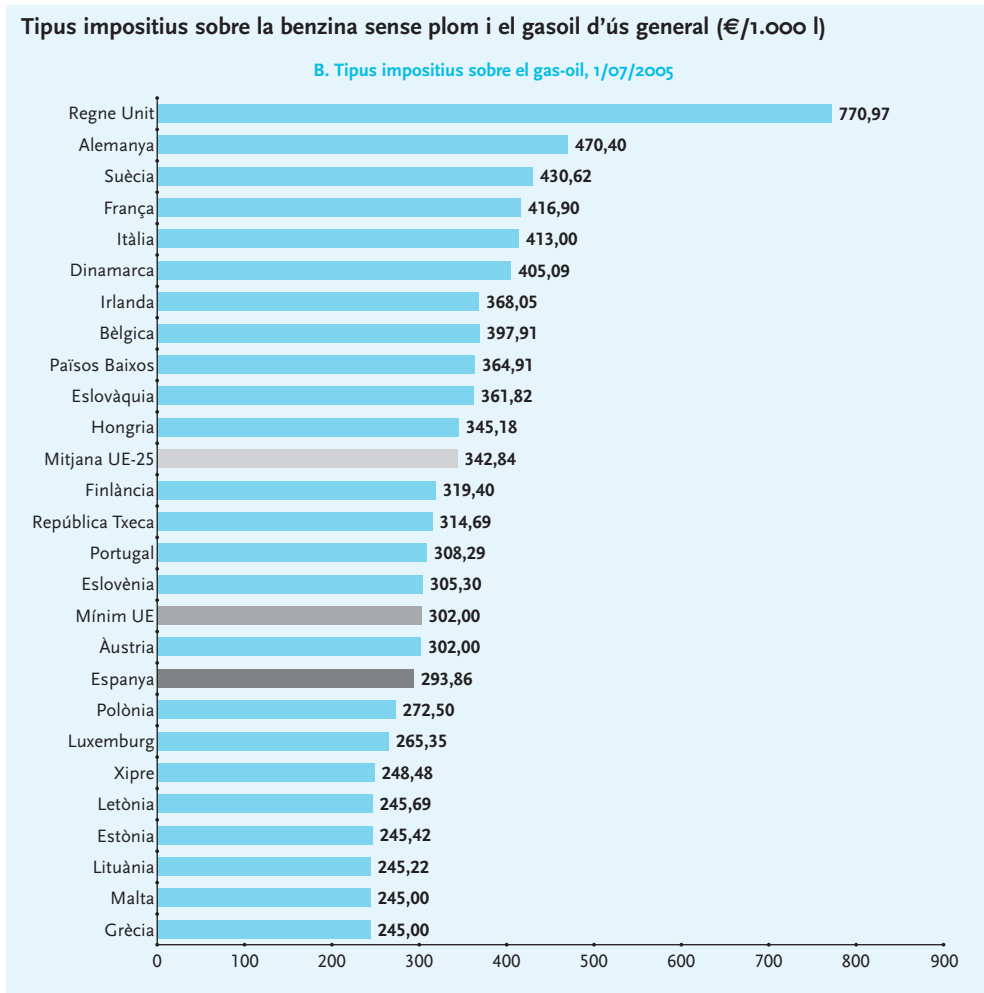
Gràfic 8



de les cigarretes i un tipus específic calculat en euros per mil cigarretes.³² De fet, la regulació del tipus impositiu sobre les cigarretes encara es complica més en fixar-se que el tipus específic no pot ser inferior ni superior a un determinat percentatge de la càrrega fiscal total, i que la suma dels dos tipus, específic i *ad valorem*, ha de ser almenys igual a una determinada quota mínima.

32. Els tipus específics tendeixen a igualar els preus de les diferents cigarretes, fet que afavoreix les de preu més elevat. En canvi, els tipus *ad valorem* afavoreixen les cigarretes més barates perquè manté les diferències de preus. En conseqüència, no és casualitat que els països productors de cigarretes cares prefereixin els tipus específics, mentre que els països productors de cigarretes barates, com Espanya, tradicionalment hagin preferit tipus impositius sobre el valor. Davant d'aquestes postures contraposades, la Unió Europea opta per una solució intermèdia, la dels tipus mixtes.

Gràfic 8 (continuació)



Per tal de fer compatible el funcionament del mercat interior amb l'aplicació dels impostos especials, la legislació comunitària manté com a norma general el principi d'imposició en el país de destinació i regula l'anomenat règim suspensiu. El règim suspensiu provoca que tot i haver-se realitzat el fet imposable de l'impost, la fabricació del producte i la sortida de la fàbrica, no se'n produeixi la meritació i, per tant, no es pugui exigir l'impost. Així, un producte objecte dels impostos especials de fabricació pot ser transportat des d'una fàbrica o dipòsit fiscal situat en un estat cap a una altra fàbrica o dipòsit situat en un altre estat membre sense necessitat de pagar l'impost. L'obligació de pagar naix, en aquest cas, quan el producte surt de la fàbrica o dipòsit fiscal de l'estat membre de destinació. Fins i tot, amb la finalitat de garantir al màxim la llibertat de cir-

culació dels béns entre estats membres es permet que, després d'haver pagat l'impost en un estat, els béns objecte de gravamen puguin anar cap a un altre estat, on seran gravats d'acord amb el criteri del país de destinació i, per tant, es reconeix a l'estat d'origen el dret a demanar la devolució del primer impost pagat.

En definitiva, l'estructura de les accises i el seu funcionament ha de ser obligatòriament igual a tota la UE, ja que estan harmonitzades. Respecte dels tipus impositius, han de tenir un nivell mínim, per sobre del qual cada país pot fixar el nivell que vulgui.

L'harmonització comunitària és especialment rellevant de cara a fer propostes de cessió de poder normatiu a les CA espanyoles en els impostos especials. Qualsevol proposta que es faci respecte a la imposició de productes inclosos dins l'àmbit objectiu dels impostos especials harmonitzats, és a dir, alcohol, tabac i productes energètics i electricitat, ha de respectar les directrius comunitàries. En cas contrari, la proposta anirà en contra de la legalitat comunitària. Aquest fet, sens dubte cabdal, s'escapa, però, de l'objectiu d'aquest treball, en què per a les propostes que aquí es plantegen només es tenen en compte aspectes tècnics i econòmics, sense aprofundir en el seu encaix dins la legalitat comunitària. Ara bé, és important no oblidar que és necessari considerar el marc legal comunitari. Tot i que, certament, la normativa comunitària pot canviar, el requisit de la unanimitat que impera en el camp fiscal ho dificulta de tal manera que sembla aconsellable prendre com a referència el marc legal actual.

3.2. Els impostos especials no harmonitzats

La resta d'impostos especials que recauen sobre altres béns i serveis no estan sotmesos a l'harmonització comunitària. Per tant, els estats membres tenen llibertat per fixar-ne la regulació, sempre que es respectin els principis bàsics de funcionament de la Unió Europea. Això fa referència a l'impost sobre determinats mitjans de transport i a l'impost sobre les primes d'assegurances. En definitiva, no hi ha cap normativa comunitària específica i, per tant, Espanya pot configurar com vulgui aquests dos impostos o d'altres que vulgui fixar sempre que no estiguin dins l'àmbit objectiu dels harmonitzats. En conseqüència, en aquests cas no hem de tenir en compte les possibles restriccions legals harmonitzadores.

Ara bé, en el cas de la imposició sobre determinats mitjans de transport, cal tenir present que la Comissió Europea va presentar el 5 de juliol de 2005 una proposta de directiva al Consell sobre els impostos aplicables als turismes,³³ amb la finalitat d'adaptar-ne la fiscalitat al mercat interior i de ser un instrument per millorar el medi ambient. D'una banda, la proposta de directiva planteja l'eliminació de l'impost de matriculació, de manera gradual en un període d'entre cinc i deu anys, per considerar que és un obs-

33. COM (2005) 261 final, 05/07/2005, que de fet té origen en la comunicació, COM (2002) 431 final, 06/09/2002, al Consell i al Parlament.

tacle a la lliure circulació de vehicles en el mercat interior. D'altra banda, es proposa incorporar expressament l'objectiu mediambiental en la configuració dels impostos sobre la circulació, de manera que se'n fixi l'import en funció dels grams de diòxid de carboni per quilòmetre que emet cada automòbil. En resum, som només davant d'una proposta que, com a conseqüència de la regla de la unanimitat que impera dins la UE en temes de fiscalitat, pot ser que no s'acabi aprovant, o que se'n retardi molt l'aprovació o, fins i tot, que el que finalment s'aprovi tingui poc a veure amb la proposta actual. Però, en qualsevol cas, sembla oportú tenir present aquesta proposta de directiva per eliminar l'impost de cara a suggerir canvis en la imposició especial dins la reforma del sistema de finançament autonòmic que, precisament, es vol per al futur i amb una perspectiva d'estabilitat.

4 Propostes

Les propostes que es plantegen en aquesta monografia tenen com a finalitat principal augmentar el poder normatiu de les CA en el camp dels impostos especials. Els tributs estudiats són els impostos especials de titularitat estatal cedits o no a les CA. Hi haurien altres possibles impostos especials, però la introducció de nous impostos addicionals als ja existents no forma part de l'objectiu d'aquest treball. Igualment, en les propostes no es consideren els aspectes dels impostos que caldria canviar per tal de millorar-los. Només ens centrem en la manera com es pot atorgar poder normatiu a les CA sense analitzar aquestes altres qüestions.

Les propostes se centren en sis àrees d'imposició: hidrocarburs, tabac, alcohol, mitjans de transport, electricitat i assegurances. En tots sis àmbits és possible introduir reformes, però cal tenir present que, com hem vist a l'hora d'analitzar la recaptació en l'apartat o, en termes de recaptació són els impostos sobre hidrocarburs i tabac els que tenen molta més importància que la resta. La seva suma representa més del 70% de la recaptació total dels impostos especials i, per això, en les propostes es dona més importància a aquests impostos. Si certament l'objectiu és donar un poder destacat a les CA en la imposició especial, la reforma no pot deixar de banda els hidrocarburs i el tabac, i en especial, els primers, que generen més de la meitat de la recaptació total. Els altres impostos especials, també rellevants, tenen una importància secundària en termes de recaptació.

Una qüestió fonamental en les propostes és l'encaix que tenen dins la legalitat vigent i, més en concret, dins la normativa comunitària. Això significa que les propostes referides a la imposició d'hidrocarburs, tabac, alcohol i electricitat haurien de tenir present la normativa harmonitzadora comunitària, per tal de respectar-la. Tanmateix, i com és prou conegut, tota normativa admet amb freqüència interpretacions legals diverses que poden donar lloc a conclusions molt diferents. Per tant, tot i tenir present la importància essencial de la legalitat de qualsevol possible proposta, com ja hem esmentat abans, en aquesta monografia ens centrem en els seus aspectes tècnics, per a la qual cosa mencionem, quan escau, si poden generar problemes de legalitat, però sense pronunciar-nos-hi. Aquesta anàlisi va més enllà de l'objectiu d'aquest treball.

4.1. Imposició sobre els hidrocarburs

En el sistema fiscal espanyol hi ha dos impostos que graven els hidrocarburs: l'impost tradicional de fabricació i l'impost més recent sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs. De fet, aquest últim es va crear amb l'actual sistema de finançament autonòmic, per tal de donar poder normatiu a les CA en la imposició sobre hidrocarburs, sense vulnerar la normativa comunitària harmonitzadora.

En l'actualitat, per tant, els tipus impositius totals que suporten els hidrocarburs són el resultat de la suma de tots dos impostos. Però, com es pot veure en el Quadre 3, per a la benzina i el gasoil, que representen la pràctica totalitat de la recaptació dels impostos d'hidrocarburs (el 99,8% de l'impost de fabricació el 2004), el pes de l'impost de fabricació sobre el total d'imposició especial és al voltant del 84% en el cas de la benzina i del 80% en el cas del gasoil. Els tipus autonòmics de l'impost minorista que actualment poden fixar les CA només representen aproximadament un 10% per a les benzines i un 14% per al gasoil, per tant, una part petita del nivell total d'imposició especial dels hidrocarburs.

Si l'objectiu és augmentar el poder normatiu de les CA, no hi ha cap impediment legal ni dificultat tècnica que impedeixi pujar els tipus impositius de l'impost sobre les vendes minoristes. Si no es vol incrementar el nivell de pressió fiscal sobre els hidrocarburs, tot i que com hem vist a l'apartat 0, en comparació amb el nivell mitjà dins la Unió Europea (25), el nivell espanyol se situa clarament en la banda inferior, l'augment dels tipus autonòmics podria estar acompanyat de la disminució en la mateixa quantia dels tipus de l'impost de fabricació. En definitiva, es tractaria de donar més pes a l'impost minorista en detriment de l'impost de fabricació. Atès que tots dos impostos fixen tipus impositius específics és indiferent, a efectes de la quota per pagar, que l'impost s'apliqui en la fase de fabricació o en la minorista.

Això es podria fer incrementant tant el tipus estatal de l'impost minorista com el tipus autonòmic. Ara bé, perquè representi certament un increment de responsabilitat fiscal de les CA, cal que el tipus autonòmic es pugui augmentar almenys en part. Per tant, que les CA tinguin més recorregut a l'hora de fixar el respectiu tipus autonòmic i que la part autonòmica sigui més perceptible per part del ciutadà. El tipus estatal de l'impost minorista segurament s'hauria d'augmentar per evitar que el nivell d'imposició es pogués fixar per sota dels mínims establerts en la normativa harmonitzadora comunitària. I els tipus autonòmics haurien de poder arribar a nivells més elevats que els actuals. Les disparitats en els preus de la benzina i el gasoil entre CA podrien ser més elevades que en l'actualitat, en la mesura en què algunes CA incrementessin el seu tipus i d'altres no ho fessin. Però precisament el que es vol és que les CA apareguin com a més responsables davant dels seus ciutadans. Per tant, l'existència de diferències en els nivells impositius que provoquin diferències en els preus finals dels productes no ha de ser motiu de preocupació.

Alguna comunitat podria intentar aprofitar que uns tipus impositius més reduïts fossin un reclam per atraure consumidors d'altres territoris. Tot i que les situacions poden

Quadre 3

Tipus impositius dels impostos sobre hidrocarburs (2007)

	Tipus impost fabricació (€/1.000 l) (1)	Tipus estatal IVMH (€/1.000 l) (2)	Tipus autonòmic IVMH (€/1.000 l) (3)	% Tipus fabricació / Total gravàmens especials 1 / (1+2+3)	% Tipus estatal IVMH / Total gravàmens especials 2 / (1+2+3)	% Tipus autonòmic IVMH / Total gravàmens especials 3 / (1+2+3)
Benzina sense plom oct. < 97	371,69	24	48	83,77%	5,41%	10,82%
Benzina sense plom oct. ≥ 97	402,92	24	48	84,84%	5,05%	10,11%
Gasoil d'ús general	278,00	24	48	79,43%	6,86%	13,71%
Gasoil d'ús especial	78,71	6	12	81,39%	6,20%	12,41%

ser diverses, habitualment només són importants en les zones limítrofes,³⁴ en aquest cas poblacions properes als límits territorials de les CA. Per tant, es tractaria de fer un seguiment sobre els possible efectes, tot i que d'entrada no sembla que les conseqüències hagin de ser gaire elevades.

Respecte de la legalitat d'aquesta proposta, cal tenir present que la Directiva 92/12/CEE, que regula el règim general de funcionament dels impostos especials, en l'article 3.2 preveu que els productes gravats pels impostos especials de fabricació, també "podran estar gravats per altres impostos indirectes de finalitat específica". Per aquesta raó, quan es va crear l'any 2001 l'impost sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs es configura com un impost destinat a despesa sanitària i, en el cas del tipus autonòmic, també despesa mediambiental. De fet, la comissió oficial que va estudiar les propostes per al nou sistema de finançament (Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, 2002), va estudiar l'encaix legal del nou impost i va considerar que sí que s'adequava a les exigències de la normativa comunitària (pàg. 205). Ara bé, la Direcció General de Fiscalitat i Unió Duanera de la Comissió Europea, en resposta a la consulta feta per la comissió abans esmentada sobre si el nou impost podria donar lloc a diferències autonòmiques en els tipus impositius, va manifestar que llavors les diferències regionals clarament haurien d'estar motivades per raons de l'objectiu de política sanitària o ambiental, però no per raons merament pressupostàries (pàg. 61). Cap d'aquestes dues opinions són vinculants, però sí que serveixen per tenir present que l'augment en el poder normatiu sobre els tipus autonòmics per part de les regions espanyoles s'hauria de fer amb molta cura, per tal d'assegurar-ne l'encaix correcte dins la legalitat comunitària.

34. La problemàtica pot ser diversa perquè, per exemple, un territori que per la seva ubicació geogràfica sigui una zona important de transport, tot i estar allunyat d'un altre territori, a aquests efectes es podrien considerar zones veïnes. Això passa, per exemple, amb Aragó respecte a comunitats com Madrid i València, per la importància del transport de mercaderies cap a aquestes zones. Vegeu Leal i altres (2007).

4.2. Imposició sobre el tabac

El control legal que hi ha en la venda de tabac permet plantejar la possibilitat de crear un nou impost minorista sobre les vendes del tabac que, com en el cas dels hidrocarburs, es podria aplicar simultàniament a l'actual impost especial de fabricació. Els tipus impositius de l'impost de fabricació serien els mateixos en totes les CA, però en canvi pel que fa a l'impost minorista podrien ser diferents segons la comunitat, de manera que les vendes minoristes fetes en cada comunitat quedarien gravades amb el tipus autonòmic corresponent. Cada comunitat autònoma recaptaria l'impost minorista corresponent, d'acord amb el tipus impositiu autonòmic fixat i el volum de vendes fetes en el seu territori. La justificació i el funcionament d'aquest impost s'assemblaria molt al de l'actual impost sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs.

Per tant, tècnicament seria possible fixar un nou impost addicional sobre les labors del tabac que s'aplicaria sobre la fase minorista, el tipus impositiu del qual el podria fixar cada comunitat autònoma dins un interval regulat per la normativa bàsica de l'Estat, per tal d'evitar que diferències massa importants en el nivell impositiu del tabac provoquin distorsions rellevants en els comportaments dels consumidors.

Com en el cas dels hidrocarburs, si es vol mantenir el nivell global d'imposició, els increments en la imposició minorista s'haurien de compensar amb reduccions en els tipus de l'impost de fabricació.

Tanmateix, és necessari matisar aquesta proposta i tenir present, al mateix temps, certes peculiaritats de l'impost sobre les labors del tabac que preveu la directiva comunitària i que, de fet, podrien dificultar-ne l'encaix legal dins la normativa comunitària. En concret, ens referim a la manera de calcular la base imposable (article 8.1 de la Directiva 95/59/CE) per aplicar els tipus proporcionals o *ad valorem* sobre les cigarretes, que està constituïda pel valor en cada estat membre del preu màxim de venda al detall. Aquest preu màxim inclou tots els impostos, tant l'especial, amb el component específic i el component *ad valorem*, com l'IVA. Per tant, el possible nou impost minorista també s'hauria d'incloure en el càlcul de la base imposable. En conseqüència, si una comunitat autònoma fixa un tipus impositiu més elevat, com la normativa obliga a prendre el preu màxim de venda inclosos tots els impostos, aquest augment en el tipus autonòmic podria obligar a modificar la base imposable que s'ha de considerar a efectes d'aplicar el tipus *ad valorem* de l'impost de fabricació sobre les labors del tabac. Per tant, el canvi legal en una comunitat tindria efectes en l'impost recaptat per l'impost de fabricació en tot el territori nacional. Per evitar això, la base imposable de l'impost de fabricació no hauria d'incloure els tipus impositius autonòmics de l'impost minorista. Aquest argument ha estat recollit per la comissió que va estudiar el sistema de finançament actual (Comisión para el Estudio y Propuesta de un Nuevo Sistema de Financiación de las Comunidades Autónomas, 2002, pàg. 207).

4.3. Imposició sobre l'alcohol

En la imposició sobre l'alcohol, com en el cas dels hidrocarburs i del tabac, l'única forma d'atorgar poder normatiu a les CA és mitjançant la creació d'un altre impost, addicional al de fabricació, que gravi el consum d'alcohol, però configurat en fase minorista. Ara bé, la creació d'un nou impost en el cas de l'alcohol hauria de fer front a dificultats addicionals, perquè la venda dels productes alcohòlics es du a terme en un nombre molt més elevats d'establiments (botigues, supermercats, restaurants, bars, etc). D'acord amb la configuració de l'impost sobre les vendes minoristes d'hidrocarburs, qui ha d'aplicar l'impost minorista i recaptar-lo és el subjecte passiu, que l'ha de repercutir, al seu torn, als compradors. Però en aquest cas, ens trobaríem amb un nombre molt elevat de subjectes passius que, sens dubte, serien difícils de controlar, tenint en compte que en molts casos es tractaria de petits venedors. En conseqüència, el control seria costós i difícil. Cal tenir present que per aquesta raó en molts d'aquests casos els titulars d'aquestes activitats tributen d'acord amb un règim objectiu simplificat en l'impost sobre la renda i en l'IVA. Una possibilitat seria fixar un règim objectiu d'estimació de la base pel possible nou impost en els casos de petits venedors, o fixar altres mecanismes per simplificar la gestió de l'impost. Però, tot plegat no sembla que això tingui gaire sentit, perquè en qual-sevol cas significaria, d'una banda, crear distorsions si l'impost no funciona igual en totes les operacions segon s'apliqui el règim general o un règim especial simplificat i, d'altra banda, costos d'administració més grans.

L'objectiu ha de ser configurar l'impost de manera que la comunitat autònoma tingui poder normatiu per modificar els tipus impositius. Perquè això tingui sentit, l'impost s'ha de configurar en fase minorista, ja que és l'única manera d'assolir que les CA puguin modificar el tipus afectant només el consum fet en el seu territori. Però, com hem vist, en la fase minorista es posen de manifest les dificultats típiques dels impostos minoristes. En el cas dels hidrocarburs i tabac, tanmateix, aquestes dificultats són més petites pel nombre no tan elevat d'activitats econòmiques que en poden fer la venda. En canvi, en el cas dels alcohols, el nombre és molt més elevat, cosa que en dificulta l'aplicació pràctica. No sembla una línia recomanable a seguir.

4.4. Imposició sobre els vehicles

En el camp de la imposició sobre els vehicles el paper de les CA es pot reforçar de dues maneres alternatives. Una primera, que té un abast més limitat, consistiria en permetre que el tipus impositiu de l'impost sobre determinats mitjans de transports pogués ser fixat per cada autonomia dins un marge més ampli que el previst actualment. En altres paraules, que cada comunitat pogués augmentar el tipus impositiu en un percentatge superior al 15% actual. Segurament caldria continuar fixant un sostre, per evitar possi-

bles distorsions rellevants, però seria un sostre superior a l'actual. Com que es tracta d'un impost no harmonitzat en l'àmbit de la UE, no hi ha la limitació legal derivada de l'encaix de l'impost dins la legalitat comunitària. Ara bé, sí que hi ha una proposta de directiva per eliminar progressivament aquest impost en els països comunitaris que l'apliquen, com hem explicat en l'apartat 3.2.

La segona alternativa que cal proposar té un abast molt més ampli, perquè parteix de l'objectiu de modificar de manera important la fiscalitat actual dels vehicles. En aquest sentit, la proposta està en la línia de la reforma suggerida des de la UE, que consisteix a eliminar el que seria pròpiament l'impost de matriculació i reformar totalment l'actual impost sobre els vehicles de tracció mecànica, amb la introducció de l'argument ambiental en la configuració de l'impost. Per tant, aquesta segona alternativa significa reformar totalment la imposició sobre vehicles i deixar-la en mans de les CA, en lloc dels municipis. De fet, la normativa reguladora de les hisendes locals, el Reial decret legislatiu 2/2004, de 5 de març, a la Disposició addicional primera, ja preveu aquesta possibilitat, però si s'aprova, la CA hauria de compensar els seus municipis per les pèrdues recaptatòries corresponents. La proposta suggerida ara va més enllà, perquè significaria eliminar l'impost de matriculació (que es paga només una vegada) i modificar l'impost de vehicles de tracció mecànica (que és recurrent) per incorporar-hi l'argument ambiental. Si no es vol perdre recaptació, l'import de l'impost sobre vehicles hauria d'incrementar-se considerablement. D'aquesta manera, es vehicles que des d'un punt de vista ambiental fossin millors (nivell reduït d'emissions, tipus de carburant més net, menys pes, etc.) pagarien menys. La configuració de l'impost la fixaria una llei de l'Estat, però les CA tindrien llibertat per fixar, dins uns marges, els tipus impositius.

Aquesta segona possibilitat presenta l'avantatge que reduiria sensiblement comportaments oportunistes que es poden donar en l'actualitat, consistents en empadronar-se en el municipi de la segona residència, perquè així la quota de l'impost municipal sobre vehicles és inferior. Ara bé, cal tenir present que, tot i mantenir-se el nivell global d'imposició, considerat individualment l'efecte de substituir tots dos impostos per un de nou no seria neutral. En altres paraules, uns contribuents pagarien més mentre que d'altres pagarien menys (per exemple, les empreses, que amb freqüència ara no paguen l'impost de matriculació). El problema, però, és que el guany en termes de responsabilitat fiscal que s'assoleix per a les CA es perd en l'àmbit dels municipis, raó per la qual aquesta proposta hauria d'incloure's en una reforma més àmplia del finançament de les hisendes locals.

4.5. Imposició sobre l'electricitat

En la imposició sobre l'electricitat, les CA podrien rebre poder normatiu per modificar el tipus impositiu de l'impost. En aquest cas, cal que els subjectes passius de l'impost, habitualment les empreses subministradores, apliquin el tipus impositiu corresponent a

l'autonomia on estigui situada el seu client, el consumidor que suporta l'impost, i que a l'hora d'ingressar les quotes repercutides, especifiquin a quina comunitat li correspon la recaptació, en funció dels tipus impositius aplicats.

La normativa comunitària es limita a fixar un nivell mínim d'imposició i, per tant, les CA podrien tenir poder per, dins un interval, fixar el tipus impositiu que considerin oportú. Per raons econòmiques, derivades de la importància del preu de l'electricitat en la competitivitat de les empreses, i per raons socials, caldria fer un seguiment dels efectes derivats dels possibles increments en aquest impost.

4.6. Imposició sobre les assegurances

L'impost sobre les assegurances es podria cedir a les CA sempre que es regulés clarament el lloc on es considera realitzat el fet imposable, perquè aquest seria el criteri per després assignar la recaptació entre CA. Actualment ja hi ha aquestes normes que es fonamenten en la localització del risc d'acord amb el que regula la normativa d'assegurances. Es tractaria, doncs, d'aprofitar aquestes normes per conèixer a quina comunitat li correspon l'impost pagat.

Igualment, les CA podrien modificar el tipus impositiu dins un interval fixat, per tal d'evitar diferències impositives massa grans. Els subjectes passius de l'impost, les entitats asseguradores, haurien d'aplicar el tipus impositiu corresponent segons la CA on es considerés realitzat el fet imposable. En les seves liquidacions, haurien d'especificar a quina comunitat li correspon l'impost.

Atès que no es tracta d'una matèria subjecte d'harmonització comunitària, en aquest impost no hi hauria cap límit legal específic.

5 Conclusions

Les CA poden augmentar el seu poder normatiu en el camp dels impostos especials. L'objectiu d'aquest treball ha estat precisament analitzar en quins àmbits dels impostos especials seria possible i com s'hauria de configurar l'impost per tal d'atorgar aquest poder a les CA. Per tant, per a cada element objecte de la imposició especial, s'ha presentat el conjunt d'alternatives que es poden dur a terme a fi que les comunitats tinguin capacitat normativa. Això significa que en cada cas no s'ha aprofundit en els arguments econòmics justificatius de la conveniència de cedir poder normatiu, sinó que bàsicament s'han tractat els arguments tècnics de cara a establir si és viable l'aplicació de l'impost amb poder normatiu per part de les autonomies. Per aquesta raó, generalment a l'hora de definir el poder cedit sobre els tipus impositius, s'ha considerat oportú fixar un interval màxim per evitar disparitats massa fortes que accentuin els possibles efectes distorsionadors que es deriven de diferències importants en el nivell impositiu.

D'altra banda, totes les mesures plantejades signifiquen, en major o menor mesura, uns costos de compliment i de gestió dels impostos més elevats. En general, no sembla que aquests costos més elevats siguin molt importants i, per tant, semblen totalment assumibles per assolir l'objectiu inspirador de totes les propostes: una major responsabilitat fiscal de les CA. Ara bé, això ens porta a la necessitat que aquesta major responsabilitat sigui visible per als ciutadans, perquè en cas contrari difícilment s'obtédrà cap guany en el camp de la responsabilitat fiscal. En conseqüència, cal que els impostos especials siguin més perceptibles i que els ciutadans sàpiguen quant paguen per l'impost i a qui paguen, aspectes actualment desconeguts en molts casos.

En aquest sentit, no totes les propostes presentades semblen que poden permetre assolir en un mateix grau aquest objectiu. Per això, si calgués prioritzar les mesures per prendre, sembla clar que el camp més important per recórrer és el de la imposició sobre hidrocarburs, amb la qual cosa es reforçaria clarament el pes del tipus impositiu autonòmic de l'impost minorista. I, a continuació, el camp prioritari següent és el la imposició sobre el tabac i sobre els vehicles.

Com hem esmentat, el poder més gran de les CA s'hauria de fer més visible al ciutadà, que amb freqüència desconeix totalment l'impost pagat. Això és especialment significatiu en els impostos de fabricació. El ciutadà, per exemple, desconeix quina part del preu pagat pel carburant correspon al seu cost i quina part a impostos, i dins aquest

darrer grup, quins impostos s'han pagat. En conseqüència, i amb independència del poder normatiu que puguin tenir les CA, és necessari reforçar la perceptibilitat de tots els impostos especials i, en particular, dels de fabricació. Els impostos especials que no són de fabricació, tampoc no són molt perceptibles per part dels contribuents, però en aplicar-se en una fase més propera al consumidor final es pot conèixer amb més facilitat l'import pagat. Això és així en el cas dels impostos sobre l'electricitat i sobre les assegurances, tot i que les quotes pagades queden una mica amagades dins l'import total pagat. També succeeix el mateix en l'impost de matriculació, en què el ciutadà és segurament més conscient de l'import que paga per l'elevat import que representa la compra d'un vehicle. Ara bé, en el cas dels impostos de fabricació, atès que aquests no apareixen esmentats en cap moment en els tiquets o factures que rep el comprador, si és que els mira, resulta impossible de conèixer quins són els impostos que ha pagat i quines quantitats representen. Per tant, es canviï o no el poder normatiu de les CA, cal avançar en la major perceptibilitat dels impostos, per tal de millorar la responsabilitat fiscal, no només de les CA, sinó també la pròpia de l'Estat.

En conseqüència, és necessari en tots els casos especificar els impostos pagats i a quina escala de govern es paguen, perquè en cas contrari difícilment hi haurà cap avenç en el camp de la responsabilitat fiscal i els possibles canvis introduïts en la normativa dels impostos especials només significaran costos més elevats de compliment i de gestió dels impostos.

Bibliografía

AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. *Impuestos especiales. Estudio relativo a 2004*. Departamento de Aduanas e IIEE.

BERGARSÁ PERSOMO, O. (2003). *La fiscalidad sobre el tabaco*. Los libros de Altadis.

BROSIO, G. i altres (2005). "Ipotesi di nuova fiscalita' per le regioni (e gli enti locali)". *Rapporto ARPA*. Torí.

BUNES IBARRA, J.M. DE (2006). *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*. CISS-Wolters Kluwer.

CALVO VERGEZ, J. (2003). "Impuestos especiales: naturaleza jurídica y régimen del depósito fiscal a la luz de la circulación intracomunitaria e interna. Algunas consideraciones". *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública* (núm. 53, pàg. 377-414).

CNOSSEN, S. (2005). "Economics and politics of excise taxation". A: S. CNOSSEN (ed.). *Theory and practice of excise taxation*. Oxford University Press.

CNOSSEN, S.; SMART, M. (2005). "Taxation of tobacco". A: S. CNOSSEN (ed.). *Theory and practice of excise taxation*. Oxford University Press.

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2002). *La fiscalidad de los turismos en la Unión Europea*. COM (2002), 231 final. Brussel·les (06.09.2002).

COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2005). *Propuesta de directiva del Consejo sobre los impuestos aplicables a los automóviles de turismo*. COM (2005), 261 final. Brussel·les (05.07.2005).

CORNEJO PÉREZ, A. (2004). "La nueva directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos". *Crónica Tributaria* (núm. III, pàg. 99-129).

COSTA, M.; DURÁN, J.M.; ESPASA, M.; ESTELLER, A.; MORA, A. (2005). *Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico* (2a. ed). Civitas-Thomson.

DENISON, D.; FACER, R.L. (2005). "Interstate tax coordination: lesson from the international fuel tax agreement". *National Tax Journal* (núm. 48, pàg. 591-603).

DURÁN, J.M.; GISPERT, C. DE (2005). *La fiscalidad ambiental de la energía*. Fundación Gas Natural.

ESCOBAR LASALA, J. (2006). “La transposición de la directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos al derecho español”. A: J.M. BUNES IBARRA (coord.). *La aplicación práctica del IVA, impuestos especiales y comercio exterior*. CISS-Wolters Kluwer.

GONZÁLEZ-JARABA, M. (2005). *Los impuestos especiales de ámbito comunitario*. La Ley.

INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES (1995). *Informe sobre el actual sistema de financiación autonómica y sus problemas*.

KANBUR, R.; KEEN, M. (1993). “Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size”. *American Economic Review* (núm. 83 (4), pàg. 877-893).

LASARTE, J. (2004). “El impuesto sobre ventas minoristas de hidrocarburos como tributo cedido a las comunidades autónomas. Regulación de los tipos autonómicos por la Comunidad Autónoma de Madrid”. A: J. LASARTE. *Financiación autonómica. Dos estudios*. Ed. Comares.

LEAL, A.; LÓPEZ LABORDA, J.; RODRIGO, F. (2007). “Precios, impuestos y compras transfronterizas de carburantes”. *XIV Encuentro de Economía Pública*. Santander.

MANZANO SILVA, E. (2005). “Proceso de integración europea versus autonomía financiera autonómica”. *Nueva Fiscalidad* (núm. 1, pàg. 47-104).

PRUD’HOMME, R. (2003). “L’impôt sur les carburants pour les régions”. *Mimeo*.

RODRÍGUEZ LUENGO, J. (2004). “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales (6/04).

SERNA RODRÍGUEZ, A.; RODRÍGUEZ OLIVARES, R. (2004). “El impuesto sobre la venta minorista de determinados hidrocarburos desde una perspectiva comunitaria”. *Crónica Tributaria* (núm. 110, pàg. 157-1666).

Publicats en aquesta col·lecció

- M1 Informe sobre el finançament de les comunitats autònomes. Any 2006**
Núria Bosch i Maite Vilalta
- M2 Mercat de treball i convergència: algunes lliçons de l'expansió a Catalunya. 1995-2006**
Josep Oliver i Alonso
- M3 Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials**
Josep M. Durán Cabré



Ampliació de la capacitat normativa de les comunitats autònomes en els impostos especials

L'objectiu del treball és conèixer el funcionament dels impostos especials actualment en vigor a Espanya i plantejar, en cada cas, com es podria fer per tal de que les CA tinguessin poder per modificar els tipus impositius. Les propostes tenen en compte els aspectes econòmics relacionats amb el funcionament del impostos, però no el seu encaix legal en el marc de la normativa comunitària, aspecte lògicament fonamental que va més enllà de l'objectiu d'aquest treball. Un element important a tenir present és si l'impost és de fabricació o es minorista, doncs en els impostos de fabricació, per la seva pròpia naturalesa, les CA difícilment poden tenir poder normatiu. Igualment, si la finalitat és millorar la responsabilitat fiscal autonòmica és important que els impostos especials siguin perceptibles. Les propostes plantejades afecten als consums actualment gravats als impostos especials: hidrocarburs, tabac, alcohol, vehicles, electricitat i assegurances. Ara bé, si calgués fer una prioritització de les mesures a prendre, sembla clar que el camp més important a recórrer és el de la imposició sobre hidrocarburs, reforçant clarament el pes del tipus impositiu autonòmic de l'impost minorista. I, a continuació, el següent camp prioritari seria el de la imposició sobre el tabac i sobre els vehicles.

Josep M. Durán

Dr. en Ciències Econòmiques i Llicenciat en Dret per la Universitat de Barcelona i MSc in Fiscal Studies per la University of Bath (Regne Unit). Professor agregat al Departament d'Economia Política i Hisenda Pública de la Universitat de Barcelona, on dóna classes habitualment sobre assignatures relacionades amb el sector públic i el sistema fiscal. Especialista en Imposició i Federalisme Fiscal, matèries sobre les que ha publicat diversos articles i llibres nacionals i internacionals.

