

Fiscalitat ambiental i comptabilitat: nous factors de transformació empresarial

Yanna G. Franco i Pedro M. Herrera
Professors de la Universitat Complutense de Madrid

La interrelació que hi ha entre la normativa comptable i el règim fiscal és òbvia i sobradament coneguda: les obligacions tributàries han de tenir un reflex comptable i, en l'altra direcció, la normativa fiscal es remet al benefici comptable per delimitar la base imposable de l'impost sobre societats. Doncs bé, en aquest context d'incidència mútua cal examinar les noves tècniques comptables i fiscals al servei del medi ambient, i aquest examen és el que es porta a terme en aquest article.

Els valors ambientals estan començant a tenir reflex en la comptabilitat de les empreses. Les relacions que es tramen a partir d'aquí entre la comptabilitat ambiental i els instruments econòmics de protecció del medi ambient s'analitzen en el primer apartat d'aquest treball. A continuació, en el tercer apartat, s'examina la incidència de la comptabilitat ecològica sobre els tributs ordinaris del sistema fiscal, i es presta una atenció especial a la seva rellevància en relació amb la imposició sobre els beneficis societaris, amb la imposició de la propietat i, en darrer terme, en relació amb la fiscalitat ecològica. El quart apartat es dedica a examinar la relació en el sentit invers: quina és la repercussió de la fiscalitat ambiental sobre la comptabilitat, tant sobre la comptabilitat ordinària com sobre aquesta nova comptabilitat verda. S'analitzen també els efectes sobre la comptabilitat de les empreses que revestirà els nous instruments econòmics de protecció del medi ambient, és a dir, els permisos d'emissió i els certificats de producció d'energia de font renovable; a aquesta anàlisi es dedica el quart epígraf. El cinquè apartat conté algunes reflexions finals sobre les transformacions que hauran de portar a terme les empreses amb la incorporació d'aquests instruments comptables i fiscals de protecció ambiental. Finalment, es recapitulen les principals conclusions que s'han anat avançant al llarg del treball.

1. La comptabilitat ambiental i els instruments econòmics de protecció del medi ambient

1.1. Comptabilitat ambiental

L'anomenada «comptabilitat verda» comença ja a formar part de l'estratègia de les empreses amb polítiques ecològiques més avançades, amb l'objectiu de promoure la transparència i subministrar una quantitat més gran d'informació rellevant a l'inversor. Per a aquest propòsit, es registren tant les inversions portades a terme per a la preservació del medi ambient com els riscos de naturalesa ecològica en què incorre l'empresa en el desenvolupament de la seva activitat. Això no obstant, subministrar aquest tipus d'informació comptable encara no és obligatori amb caràcter general en el context comunitari ni tampoc al nostre país, on les úniques disposicions obligatòries sobre aquest punt vinculen només determinats sectors, com ara el sector elèctric, en el qual hi ha l'obligació de dotar provisions per riscos ambientals, com també que l'impacte de les inversions de rellevància per a la protecció del medi ambient quedi reflectit en la memòria anual.

Un avanç en aquesta línia d'incorporació de l'interès ambiental a la comptabilitat de les empreses el constitueix la publicació recent d'una Resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de 25 de març de 2003 (ICAC, 2002a), per la qual s'aproven normes per al reconeixement, la valoració i la informació dels aspectes mediambientals dels comptes anuals, i incorpora les directrius recollides en la Recomanació esmentada de la Unió Europea

destinada a orientar les empreses en matèria de publicació d'informació ecològica. Cal referir-se, també, al tractament que la comptabilitat ecològica rep en el Llibre blanc de la reforma comptable (ICAC, 2002b). En el seu capítol 7, dedicat a abordar «Altres problemes relacionats amb la informació comptable», es destina l'apartat 7.5 a la informació mediambiental. El Llibre blanc, malgrat que indica que «els documents o els informes de contingut purament mediambiental elaborats per les empreses no formaran part dels comptes anuals», sinó que presenten un caràcter complementari a aquests comptes, sí que recull el corrent d'opinió que es posiciona a favor de difondre la informació mediambiental, econòmica i social d'una manera integrada; en aquest sentit, en el Llibre blanc s'afirma que «amb les tres dimensions en ment, les empreses podrien donar compte de les seves actuacions en pro de la sostenibilitat» (ICAC, 2002b, p. 163).

1.2. Instruments econòmics de protecció del medi ambient

L'actuació pública en matèria ambiental es porta a terme a través de diferents mesures de diversa naturalesa econòmica. Ens cenyirem aquí a assenyalar-ne exclusivament algunes: la fiscalitat ambiental, els permisos d'emissions i els certificats verds. El denominador comú d'aquestes figures és, a banda del seu objectiu ambiental, la seva condició d'instruments econòmics. És a dir, ens trobem davant d'instruments de control de la contaminació basats en el mercat, que actuen subministrant incentius orientats a modificar el comportament dels agents econòmics cap a pautes de sostenibilitat.

La naturalesa i el funcionament dels impostos ambientals són sobradament coneguts per tothom, atès que constitueixen un instrument tradicional de control de la contaminació. El fonament, almenys teòric, per al seu establiment rau en la internalització dels costos externs en termes de degradació ambiental que provoquen determinades activitats. Es tracta, per tant,

d'impostos correctius, és a dir, que perseguen induir conductes més respectuoses amb el medi ambient a base d'incrementar per la via fiscal el cost de determinats béns en la producció dels quals s'alliberen a l'atmosfera, s'aboquen a les aigües, etc., substàncies contaminants que degraden l'entorn i/o a costa de fer servir recursos naturals no renovables.

Els darrers temps s'estan incorporant a les estratègies de protecció del medi ambient dels països europeus nous instruments de control de la contaminació, especialment en l'àmbit de la mitigació de l'efecte d'hivernacle i de la promoció de l'energia generada a partir de fonts renovables. Amb aquests instruments, l'espectre de figures que han de tenir en compte les empreses s'amplia més enllà de la mera consideració dels tributs ambientals o de les eventuais sancions penals en cas de comissió de delictes ecològics.

Ens referim als permisos d'emissions de gasos d'efecte d'hivernacle i als certificats verds que acrediten la producció d'electricitat fent servir fonts d'energia renovables. Tots dos són instruments molt nous en l'àmbit comunitari, tant perquè fa poc que s'han implantat com per la peculiaritat de la seva naturalesa i funcionament.

La Unió Europea, a través d'una Proposta de directiva de 23 d'octubre de 2001 (COM, 2001, 581), està considerant establir un mercat de permisos negociables per regular les emissions de gasos d'efecte d'hivernacle. Aquest sistema de control de la contaminació atmosfèrica, amb un funcionament similar al de les quotes làcties i les quotes pesqueres de la PAC, s'ha implantat fa molt poc al Regne Unit i Dinamarca. El règim consisteix en la fixació d'un estàndard màxim d'emissions permeses, pel volum del qual s'emeten títols negociables de la possessió dels quals autoritza l'emissió de la quantitat corresponent de gasos d'efecte d'hivernacle. Habitualment, i així passa en el sistema projectat per la Unió Europea, cada un d'aquests permisos s'expedeix per una tona de CO₂ equivalent. Aquests permisos emesos són negociables en el mercat secundari; per tant, cada agent



emissor pot decidir lliurement el seu propi nivell d'emissions, amb la condició que anualment acrediti que té al seu poder un nombre de permisos suficient per cobrir les emissions realitzades. El sistema té dos avantatges clars: garanteix el compliment de l'objectiu ambiental, atès que la quantitat d'emissions màximes està prefixada, i és molt flexible a l'hora de complir aquest objectiu, ja que permet a les empreses decidir entre contaminar més i comprar més permisos o reduir les seves emissions i vendre els permisos sobrants. Aquesta flexibilitat permet que les reduccions s'aconsegueixin a baix cost.

El segon dels nous instruments econòmics de control de la contaminació que hem esmentat són els anomenats certificats verds. En aquest cas, no ens trobem davant de llicències per contaminar, sinó davant de títols, també negociables, que justifiquen que s'estan fent servir energies netes. En efecte, els certificats verds acrediten la producció d'energia elèctrica a partir d'una font renovable. Amb això no tan sols es protegeix el medi ambient per la via d'evitar l'esgotament dels recursos no renovables sinó que, a més a més, les fonts d'energia renovable col·laboren en la mitigació del canvi climàtic, atès que no alliberen gasos d'efecte d'hivernacle a l'atmosfera. El funcionament d'un sistema de certificats d'energia renovable s'articula sobre l'obligació imposada als consumidors d'energia (empreses o particulars) d'adquirir una determinada quota d'energia renovable. El compliment d'aquesta obligació s'acredita mitjançant la possessió de certificats verds comprats als generadors d'energies renovables, encara que tota l'energia veritablement utilitzada procedeixi de fonts convencionals. D'aquesta manera, el productor d'energia renovable obté ingressos per dues vies: d'una banda, en el mercat d'electricitat «física» rep el preu per cada kWh d'energia subministrada; de l'altra, en un mercat separat, el dels certificats, obté un preu derivat de la seva venda, que actua com a compensació econòmica als costos més grans de generació, cosa que li permet competir amb els productors convencio-

39204 33409 88402 3920
23987 35421 34954 2398
73945 23985 34856 2394
12987 2398
4 4509
156

La Unió Europea, està considerant establir un mercat de permisos negociables per regular les emissions de gasos d'efecte d'hivernacle

495
4 8840
5 88402 3495
34856 34954 34568 3485
12987 88402 34954 1298
34954 34954 88402 3495
88402 34856 34954 8840

nals situats a la seva àrea de subministrament.

Actualment, tres països de la Unió Europea han posat ja en funcionament, al llarg del 2001, sistemes nacionals de certificats verds: Holanda, Àustria i Bèlgica. Encara no hi ha un sistema harmonitzat en l'àmbit comunitari, però la regulació de les anomenades garanties d'origen en la Directiva 2001/77/CE sobre promoció de l'electricitat procedent de fonts d'energia renovable s'interpreta com un pas endavant cap a la possible constitució d'un mercat europeu de certificats verds en el futur.

1.3. Relacions entre comptabilitat i instruments econòmics al servei del medi ambient

És coneguda la incidència mútua entre la normativa comptable i la fiscal: les obligacions tributàries s'han de reflectir en la comptabilitat de l'empresa i la normativa fiscal es remet al benefici comptable —amb unes certes correccions— per delimitar la base imposable de l'impost sobre societats. Les noves tècniques comptables i fiscals al servei del medi ambient no escapen a aquesta relació mútua.

La comptabilitat ambiental encara té un reflex normatiu escàs, però les Normes Internacionals de Comptabilitat o *International Accounting Standards* contenen ja certes previsions indirectes que incidiran en la base imposable de l'impost societari. En sentit contrari, determinats tributs ambientals poden tenir una incidència comptable especial, pel fet que estan en relació amb certes situacions que fan variar els riscos ambientals de l'empresa o la seva situació econòmica.

Gràficament, podem expressar d'aquesta manera les relacions entre la fiscalitat i la comptabilitat, quan en alguna de les dues concorre un element ambiental. (pag. 28). Es podria sostenir que la comptabilitat «ordinària» també incideix sobre la fiscalitat ambiental. Així ocorre, per exemple, amb el compliment de certes obligacions comptables que són rellevants per a l'aplicació dels incentius fiscals ambientals: la



	FISCALITAT ORDINÀRIA	FISCALITAT AMBIENTAL
Comptabilitat ordinària		Incidència fiscal ambiental sobre normes comptables «ordinàries».
Comptabilitat ambiental	Incidència comptable ambiental sobre tributs «ordinaris».	Incidència mútua de les normes comptables i fiscals de caràcter «ambiental».

Font: elaboració pròpia.

deducció per inversió en béns ambientals prevista en el nostre impost sobre societats (article 35.4 LIS) no resultarà aplicable si les inversions corresponents no s'han comptabilitzat degudament. Tanmateix, es tracta d'una incidència purament «accidental» o «externa», en l'*aplicació* de l'incentiu fiscal. Per contra, les normes comptables que valorin determinats riscos ambientals podrien incidir substancialment en la base imposable de l'impost sobre societats. En aquesta nota només abordem aquesta *incidència substancial*, que en darrer terme provocarà una transformació de les mateixes normes comptables i fiscals. Pel que fa a la fiscalitat «ordinària», pensem que no condicionarà el desenvolupament de la fiscalitat ambiental, sinó que s'hi veurà condicionada.

A més, es produeix un entramat de relacions anàleg entre les normes comptables i els «nous» instruments econòmics al servei del medi ambient. Amb aquesta expressió ens referim essencialment als «permissos d'emissió» i els «certificats verds», que hem analitzat més amunt. L'existència d'aquestes figures planteja nous problemes comptables i l'existència d'una comptabilitat ambiental específica —si estigués sufi-

cientment desenvolupada— podria condicionar el disseny dels mercats d'emissions i certificats.

En les línies següents desgranarem aquestes qüestions en la mesura en què ho permeten l'escàs desenvolupament doctrinal d'aquesta matèria —escodrinem un terreny per explorar— i el caràcter divulgatiu de la nostra anàlisi.

2. Rellevància de la comptabilitat ecològica sobre els tributs ordinaris

2.1. Incidència de la comptabilitat ecològica en la base imposable de l'impost sobre societats

Igual que passa en nombrosos països del nostre entorn —amb la significativa excepció del Regne Unit—, la nostra Llei de l'impost sobre societats configura la base imposable mitjançant una remissió al benefici comptable, sotmès a unes certes correccions que originen diferències temporals i permanents.

Això suposa que la nostra normativa fiscal patirà la incidència de les normes internacionals de comptabilitat, que seran adop-

tades obligatòriament en l'àmbit comunitari a partir de l'1 de gener de 2005 mitjançant reglaments d'execució aprovats per la Comissió Europea (article 4 del Reglament CE 1606/2002, de 19 de juliol). És cert que aquests reglaments només seran aplicables als grups de societats que cotitzin en mercats oficials dels estats membres (article 4 del Reglament CE 1606/2002), però el Llibre blanc de la comptabilitat a Espanya (apartat 11.5) recomana que els comptes individuals també s'adaptin als criteris de les NIC —si bé a través de normes espanyoles— per evitar que es perdi la comparibilitat entre comptes individuals i consolidats.

La Recomanació de la Comissió de 30 de maig de 2001 relativa al reconeixement, el mesurament i la publicació de les qüestions mediambientals en els comptes anuals i els informes anuals de les empreses (2001/435/CE, DOCE 16-6-2001, L 156/33) propugna la introducció de criteris sobre «el reconeixement i el mesurament de responsabilitats mediambientals» i sobre «el reconeixement de la despesa mediambiental», unes qüestions que poden presentar una rellevància tributària. Aquesta Recomanació s'ha tingut en compte en el nostre sistema comptable, per la Resolució de l'ICAC de 25 de març de 2002 (ICAC, 2002a), que reconeix expressament que s'hi inspira, malgrat que no segueixi del tot els seus criteris.

El reconeixement d'una responsabilitat ambiental en el balanç s'ha de portar a terme quan «és probable que la liquidació d'una obligació actual de naturalesa mediambiental ocasionada per fets esdevinguts en el passat generi un flux de sortida de recursos que impliqui beneficis econòmics i es pugui calcular de manera fiable l'import pel qual se saldarà l'obligació esmentada. S'ha de definir amb claredat la naturalesa de l'obligació, que pot ser de dos tipus: «legal o contractual» o bé «tàcita», és a dir, nascuda de les pròpies actuacions de l'empresa si aquesta empresa s'ha compromès a evitar, reduir o reparar el dany mediambiental i no es pot sostreure d'aquesta acció perquè, com a conseqüència de declaracions de principis o intencions

publicades o per les seves pautes d'actuació establertes en el passat, ha assenyalat a tercers que assumirà la responsabilitat d'evitar, reduir o reparar el dany mediambiental» (apartat 3.1 de l'Annex).

Aquest reconeixement exigeix que es pugui «fer una estimació fiable dels costos derivats de l'obligació [l'Annex de la Recomanació inclou criteris específics de valoració en els seus apartats del 3.22 al 3.25]. Si, a la data de tancament del balanç, hi ha una obligació la naturalesa de la qual ha estat definida amb claredat i que pot generar un flux de sortida de recursos que impliquin beneficis econòmics, malgrat que no es tingui certesa de l'import o la data, en aquest cas, es reconeixeria una provisió, sempre que es pugui fer una estimació fiable de l'import de l'obligació». Aquest tractament és conforme al que es disposa en l'apartat 1 de l'article 20 i la lletra *b* de l'apartat 1 de l'article 31 de la quarta Directiva. Les incerteses sobre la data o l'import són degudes, per exemple, a les tecnologies de sanejament en evolució permanent i a la naturalesa i la magnitud de les operacions de sanejament que s'han de fer. En els pocs casos en els quals no es pugui fer una estimació fiable dels costos, no s'haurà de reconèixer la responsabilitat. S'haurà de considerar una responsabilitat contingent» (apartat 3.4 de l'Annex). Doncs bé, les responsabilitats «contingents», és a dir, aquelles «menys que probables» no s'han de reconèixer en el balanç, sinó que només s'han d'indicar a la memòria, de manera que mancaran completament d'efectes fiscals.

Aquests criteris haurien de tenir un reflex més gran en la base imposable de l'impost sobre societats del que probablement permet la normativa vigent, encara que l'article 13.2.a de la LIS permet deduir les provisions per «indemnitzacions [...] pendents degudament justificades la quantia de les quals no estigui definitivament establerta». A Alemanya, el Tribunal Financer Federal (Bundesfinanzhof) ha admès la deduïbilitat de les provisions per danys ambientals quan els fets que fonamenten la responsabilitat havien estat comunicats a les autoritats administratives competents.

Segons aquesta jurisprudència, la provisió només es pot deduir quan la llei o un acte administratiu exigeix sota sanció que es faci una prestació concreta en un període de temps determinat [BStBl, 93, 891, citat per K. TIPKE i J. LANG (1993), 306].

Pel que fa a la despesa mediambiental, la recomanació admet que es capitalitzi —i s'amortitzi dins del període de vida útil— si s'ha portat a terme per evitar o reduir danys futurs o conservar recursos, si aporta beneficis econòmics per al futur i si compleix la condició establerta en l'apartat 2 de l'article 15 de la quarta Directiva, és a dir, que «la despesa sigui utilitzada de manera permanent a l'efecte de les activitats de l'empresa» i, a més a més, «estigui relacionada amb els beneficis econòmics previstos que s'espera que afueixin a l'empresa i perllonga la vida, augmenta la capacitat o millora la seguretat o l'eficàcia d'altres actius propietat de la mateixa empresa (per sobre del seu nivell de rendiment avaluat inicialment), o bé «reduïx o impedeix la contaminació ambiental que podrien ocasionar operacions futures de l'empresa» (apartats 3.12 i 3.13 de l'Annex). Si no es compleixen aquests requisits, «la despesa mediambiental s'haurà d'imputar al compte de pèrdues i guanys en qualitat de realitzada» (apartat 3.14).

Per la seva banda, la Resolució de l'ICAC (ICAC, 2002a) opta per imputar la despesa mediambiental al compte de pèrdues i guanys com a despesa d'explotació de l'exercici (Disposició quarta, número 2), i limita el concepte d'actiu mediambiental als «elements incorporats al patrimoni de l'entitat amb la finalitat de ser utilitzats de manera duradora en la seva activitat, la finalitat principal dels quals sigui la minimització de l'impacte ambiental i la protecció i la millora del medi ambient, incloent la reducció o l'eliminació de la contaminació futura de les operacions de l'entitat» (Disposició cinquena, número 1).

Segons la recomanació comunitària, la despesa relativa a les tasques de restauració de llocs contaminats també s'haurà d'imputar com a responsabilitat mediambien-

tal, quan es compleixin els requisits anteriors (apartat 3.27 de l'Annex). Aquesta responsabilitat «s'haurà de reconèixer a la data en què comencen les operacions de l'empresa i, en conseqüència, neix l'obligació», sense esperar que hagi acabat l'activitat o s'hagi tancat el lloc contaminant. «Quan es reconegui la responsabilitat, la despesa estimada s'inclourà com a part del cost de l'actiu afí que s'ha de desfer o eliminar. Aquesta despesa capitalitzada s'amortitza posteriorment com a part de l'import amortitzable de l'actiu afí» (apartat 3.28 de l'Annex). Aquesta recomanació té una importància especial, ja que s'inspira en l'IAS 37 (Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets). No obstant això, la Resolució esmentada de l'ICAC (ICAC, 2002a) assenyalava en la seva Disposició setena que «la despesa relativa a les activitats de descontaminació i restauració de llocs contaminats, eliminació de residus acumulats i tancament o eliminació d'actius immobilitzats requerirà dotar la provisió corresponent fins al moment en què l'entitat hagi d'atendre aquesta obligació (número 1). Quan la utilització d'un immobilitzat produeixi danys al medi ambient que s'han de reparar en finalitzar la seva vida útil, l'entitat haurà d'efectuar una dotació sistemàtica en cada un dels exercicis en què es faci servir, per la part proporcional de l'estimació de l'import necessari per reparar el dany produït (número 2)».

Pel que fa al deteriorament en el valor dels actius immobilitzats, com a conseqüència de l'impacte ambiental, la Recomanació opta per «realitzar correccions de valor si l'import recuperable de l'ús del lloc s'ha reduït per sota del seu valor als llibres». Com que es tracta d'una situació duradora —prosegueix la Recomanació— s'hauria d'imputar en el compte de pèrdues i guanys, atès que les provisions per riscos i despeses no poden compensar el valor dels actius (apartat 3.19 de l'Annex).

A més, encara que la Recomanació comunitària no ho esmenti, cal tenir en compte l'IAS 41, relatiu a l'agricultura. Aquesta norma obliga a comptabilitzar els «actius biològics» pel seu «valor raonable» (*fair*

value), excepte quan aquest valor no es pugui mesurar amb fiabilitat. Això no obstant, la norma preveu una presumpció *iuris tantum* que el valor raonable dels actius biològics (plantes i animals) es pot calcular de manera fiable. La prova en contrari —difícil en qualitat de prova negativa— exigeix demostrar que no existeixen preus de mercat aplicables a aquest bé i que, amb tota claredat, altres mètodes alternatius d'estimació no són fiables.

La norma afegeix que els guanys o les pèrdues que es derivin de les variacions en el valor raonable dels actius biològics s'hauran d'imputar al resultat comptable de l'exercici en què es produeixin. Aquest mode d'operar tindrà conseqüències fiscals molt rellevants quan tal criteri comptable s'introdueixi en el nostre ordenament, llevat que s'estableixi una norma fiscal en contra. D'altra banda, el desenvolupament de la comptabilitat ambiental permetrà demostrar els veritables períodes de vida útil de les instal·lacions destinades a protegir el medi ambient, per tal que la seva amortització es pugui fer de manera adequada a la realitat, que en nombrosos casos no coincideix amb els criteris previstos en la «taula de coeficients d'amortització» previstos pel Reglament de l'impost sobre societats (Annex a l'RD 537/1997, de 14 d'abril).

2.2. Rellevància de la comptabilitat ecològica en la imposició de la propietat

En la mesura en què els criteris comptables ens mostren la imatge fidel de l'empresa, s'haurien d'incorporar a les normes de valoració dels impostos patrimonials. És cert que aquesta afirmació s'ha de matisar per raó que el terme valor no és unívoc i el criteri de valoració adequat a cada impost pot variar atesa la manifestació econòmica que en cada cas es pretengui gravar. A més, s'ha d'advertir que el nostre impost sobre el patrimoni i l'impost sobre béns immobles —com a principals tributs patrimonials— no responen a un disseny clar i es basen en criteris de valoració fragmentaris, si no internament contradictoris. En qual-

sevol cas, el valor de mercat (criteri pròxim al «valor raonable» de les NIC) representa un cert paper en tots dos impostos i el valor comptable —encara que d'una manera molt limitada— mostra una certa presència en la normativa de l'impost sobre el patrimoni. Des d'aquesta perspectiva, orientada fonamentalment cap a les reformes legislatives necessàries, convé recordar la recomanació relativa a reflectir en la comptabilitat el deteriorament en el valor dels actius contaminats, o el criteri de comptabilització dels actius biològics atenent el «valor raonable de cada exercici».

2.3 Rellevància de la comptabilitat ambiental sobre la fiscalitat ambiental

Aquest fenomen, fins on nosaltres coneixem, encara no s'ha produït a Espanya, com a mínim de manera directa. Això no obstant, el compliment —si s'escau, voluntari— de pràctiques de comptabilitat ambiental es podria exigir en el futur com a mitjà taxat de prova per demostrar que es compleixen les condicions exigides per la llei, perquè l'empresa no quedi sotmesa a un tribut ambiental (no-subjecció o exempció, segons els casos) o per al gaudi de certs beneficis ambientals. En realitat, trobem un requisit anàleg —encara que no és de naturalesa comptable— en la nostra Llei de l'impost sobre societats, pel fet que la deducció per inversió en béns ambientals se subordina a l'exigència d'acords o convenis amb l'autoritat competent en matèria ambiental.

3. Rellevància de la fiscalitat ambiental sobre la comptabilitat

3.1. Rellevància de la fiscalitat ambiental sobre la comptabilitat ordinària

La incidència comptable de la fiscalitat ambiental és més reduïda (almenys si ens referim exclusivament a les notes peculiars d'aquesta incidència enfront de la d'altres obligacions tributàries). No obstant això, trobem un exemple en l'apartat 4.6.g de

la Recomanació de la Comissió de 30 de maig de 2001: s'hauran de reflectir a la memòria «els incentius fiscals relatius a la protecció ambiental rebuts per l'empresa o als quals té dret», com també «les condicions de cada partida afectada o, en cas que siguin similars, un resum de les condicions». «També s'haurà de precisar el tractament comptable que s'adopti.»

3.2. Rellevància de la fiscalitat ambiental sobre la comptabilitat ambiental

Sembla clar que el pagament de tributs ecològics subministra una informació de gran rellevància per conèixer la situació ambiental de l'empresa (i les altres implicacions econòmiques d'aquesta situació). Malgrat que no coneixem previsions normatives específiques, resultaria interessant un esment obligatori a la memòria, de la mateixa manera que es proposa en la Recomanació esmentada respecte dels beneficis fiscals ecològics.

És més, en alguns casos el pagament de tributs ambientals pot estar relacionat amb l'existència de serveis públics que disminueixin el risc de danys ambientals (circumstàncies que es podrien tenir en compte a l'hora de calcular determinades provisions per riscos ambientals). Pensem —tot i que pròpiament no tingui un caràcter ambiental— en el «gravamen sobre els elements patrimonials destinats a les activitats de les quals pugui derivar l'acreditació de plans de protecció civil», regulat per la Llei catalana 4/1997. Un altre exemple imperfecte es podria trobar en el cànon de regulació (article 106.1 de la Llei d'aigües), destinat a finançar determinades obres hidràuliques.

4. Incidència comptable d'altres instruments econòmics

Tant els permisos d'emissió de gasos d'efecte d'hivernacle com els certificats verds que les empreses comprin i venguin hauran de ser reflectits en la comptabilitat. Per aquest efecte cal tenir en compte que uns títols i

altres tenen una doble naturalesa econòmica. D'una banda, constitueixen *inputs* productius, pel fet que en tots dos casos protegeixen matèries primeres utilitzades en el procés de producció; en el cas dels permisos d'emissió de gasos d'efecte d'hivernacle, protegeixen la combustió de combustibles fòssils; en el cas dels certificats verds, protegeixen la utilització d'energia en els processos, qualsevol que sigui la font de la qual vinguin, pel valor acreditat en els certificats. Però, a més a més, els uns i els altres són títols valors negociables en el mercat secundari o, el que és el mateix, actius financers en els quals les empreses poden col·locar la seva inversió. En definitiva, tots dos aspectes s'hauran de tenir en compte a l'hora d'establir quin serà el seu reflex comptable en l'activitat de les empreses.

El reflex comptable d'aquest tipus de títols, quan siguin adquirits per l'empresa en relació amb l'impacte ambiental de les seves activitats, es preveu en la Recomanació esmentada de la Comissió de 30 de maig de 2001, considerant 18, en els termes següents: «Si s'han adquirit a títol oneros i, a més a més, s'ajusten als criteris per ser reconeguts com a actius que es preveuen en els punts 12 i 13 anteriors, s'han de capitalitzar i amortitzar sistemàticament al llarg de la seva durada d'utilització prevista. En cas contrari, s'hauran d'imputar en el compte de pèrdues i guanys en qualitat de realitzats.»

Per la seva banda, la Resolució de l'ICAC, per la qual s'aproven normes per al reconeixement, la valoració i la informació dels aspectes mediambientals en els comptes anuals (ICAC 2002a, Disposició cinquena), assenyalava que tenen la consideració d'*actius de naturalesa mediambiental* tots «els elements incorporats al patrimoni de l'entitat amb la finalitat de ser utilitzats de manera duradora en la seva activitat, la finalitat principal de la qual sigui la minimització de l'impacte mediambiental i la protecció i la millora del medi ambient, incloent la reducció o l'eliminació de la contaminació futura de les operacions de l'entitat». I pel que fa al seu reflex comptable,

estipula que «es comptabilitzaran en les partides corresponents de l'agrupació B (Immobilitzat), de l'actiu del balanç dels models incorporats a la quarta part del Pla general de comptabilitat». D'acord amb aquesta consideració, els criteris que s'apliquen a l'efecte de la determinació del seu preu d'adquisició i de la seva amortització i les correccions valoratives són els relatius a les normes de valoració dels elements de l'immobilitzat material en el Pla general de comptabilitat.

5. La transformació de l'empresa davant dels instruments comptables i fiscals de protecció ambiental

Com hem vist al llarg d'aquest article, la comptabilitat mediambiental es comença a convertir en una eina clau de gestió dels recursos de les empreses, atès que subministra a aquestes empreses una informació més completa dels autèntics costos de la seva activitat i incorpora en el seu còmput patrons de sostenibilitat. Si bé a curt termini ignorar l'impacte ambiental de l'activitat estalvia costos, en un horitzó temporal més llarg pot implicar haver de fer front a desemborsaments importants per reparar els danys ocasionats al medi ambient. A més, una gestió adequada des del punt de vista mediambiental redunda no tan sols en evitar danys a l'entorn, sinó també en assolir una gestió més eficient des del punt de vista de l'aprofitament dels recursos, amb l'estalvi consegüent en costos.

És cert que recopilar i difondre les dades ambientals implica costos, i que en determinats casos aquestes dades poden ser confidencials; aquests factors operen com a dissuasius a l'hora de divulgar la informació ambiental en els estats financers de les empreses, tal com assenyalava la Recomanació de la Comissió Europea relativa al reconeixement, el mesurament i la publicació de les qüestions mediambientals en els comptes anuals i els informes anuals de les empreses, de 30 de maig de 2001 (2001/453/CE, DOCE 16-6-2001, L 156/33; considerant 6). Tanmateix, i com es reconeix seguidament, «els usuaris dels estats

6392 3 9 8 2 239
210 21 76 450
17 3 23985 43210

13 35421 39204 33409 884
18 23985 23987 35421 349
14 39204 23945 23985 348

La comptabilitat mediambiental es comença a convertir en una eina clau de gestió dels recursos de les empreses

884
14 39204 23985 34954 348



Les empreses s'han d'orientar cap a la incorporació dels valors ambientals a la seva estratègia empresarial

financers necessiten informació a propòsit de la repercussió dels riscos i les responsabilitats mediambientals en la posició financera de l'empresa, la seva actitud davant del medi ambient i la seva trajectòria ambiental, en la mesura en què puguin repercutir en la salut financera de l'empresa».

Sobre la base d'aquestes consideracions, les empreses s'han d'orientar cap a la incorporació dels valors ambientals a la seva estratègia empresarial i, en concret, adaptar els seus paràmetres comptables a la consideració de l'impacte ambiental de la seva activitat.

6. Conclusions

La consideració dels valors ambientals està començant a tenir reflex en la comptabilitat de les empreses. S'obre, per tant, una nova via d'estudi de l'entramat de relacions que s'establiran entre la comptabilitat ambiental i els instruments econòmics de protecció del medi ambient. Ordenem aquestes relacions a l'efecte expositiu començant per estudiar la interrelació entre la comptabilitat verda i la fiscalitat ambiental, per analitzar després la incidència dels nous instruments de protecció ambiental —assenyaladament, permisos d'emissió i certificats verds— en la comptabilitat de les empreses.

La Recomanació de la Comissió Europea de 30 de maig de 2001, relativa al reconeixement, el mesurament i la publicació de les qüestions mediambientals en els comptes anuals i els informes anuals de les empreses (2001/435/CE), propugna la introducció de criteris sobre «el reconeixement i el mesurament de responsabilitats mediambientals» i sobre «el reconeixement de la despesa mediambiental». Totes dues qüestions presenten incidència tributària atès que la base imposable de l'impost sobre societats es defineix a partir del benefici comptable.

D'acord amb aquesta documentació, la responsabilitat ambiental nascuda de la llei, d'un contracte o dels actes propis, l'import de la qual es pugui estimar de manera fiable, s'ha de reflectir en el balanç mitjançant


la provisió corresponent. La despesa mediambiental, segons els casos, s'haurà de *capitalitzar i amortitzar dins del període* de vida útil quan compleixi uns requisits determinats (bàsicament, quan es trobi permanentment destinada a l'activitat de l'empresa, estigui relacionada amb l'obtenció de beneficis futurs i redueixi el dany ambiental durant la seva vida útil) o bé imputar-se directament com a realitzada en el compte de pèrdues i guanys.

Segons la Recomanació esmentada, la despesa estimada corresponent a la restauració d'actius contaminats s'ha d'incloure a l'inici de l'activitat contaminant com a part del cost de l'actiu que s'ha de desfer o eliminar i amortitzar-se posteriorment com a part de l'import d'aquest actiu.

La Recomanació afegeix que el deteriorament en el valor dels actius immobilitzats per sota del valor comptable, com a conseqüència de l'impacte ambiental, ha de donar lloc a correccions que s'imputin directament al compte de pèrdues i guanys.

D'altra banda, segons l'IAS 41, els «actius biològics» s'hauran de comptabilitzar pel seu «valor raonable» (*fair value*), excepte quan aquest valor no es pugui mesurar amb fiabilitat. Els guanys o les pèrdues que es derivin de les variacions en el valor raonable dels actius biològics s'hauran d'imputar al resultat comptable de l'exercici en què es produeixin. És possible que aquesta norma adquireixi una rellevància fiscal quan s'incorpori a l'ordenament comptable espanyol. Aquests criteris de valoració haurien de trobar també reflex —per mitjà de les modificacions legislatives que s'escaiguin— en la normativa reguladora de la imposició patrimonial (principalment, l'impost sobre el patrimoni i l'impost sobre béns immobles). El compliment de certes pràctiques de comptabilitat ambiental es podria exigir en el futur com a mitjà taxat per demostrar que es compleixen les condicions exigides per la llei, perquè l'empresa no quedi sotmesa a un tribut ambiental o per al gaudi de certs beneficis ambientals.

La fiscalitat ambiental també té una certa incidència sobre la comptabilitat. La Recomanació comunitària esmentada propugna



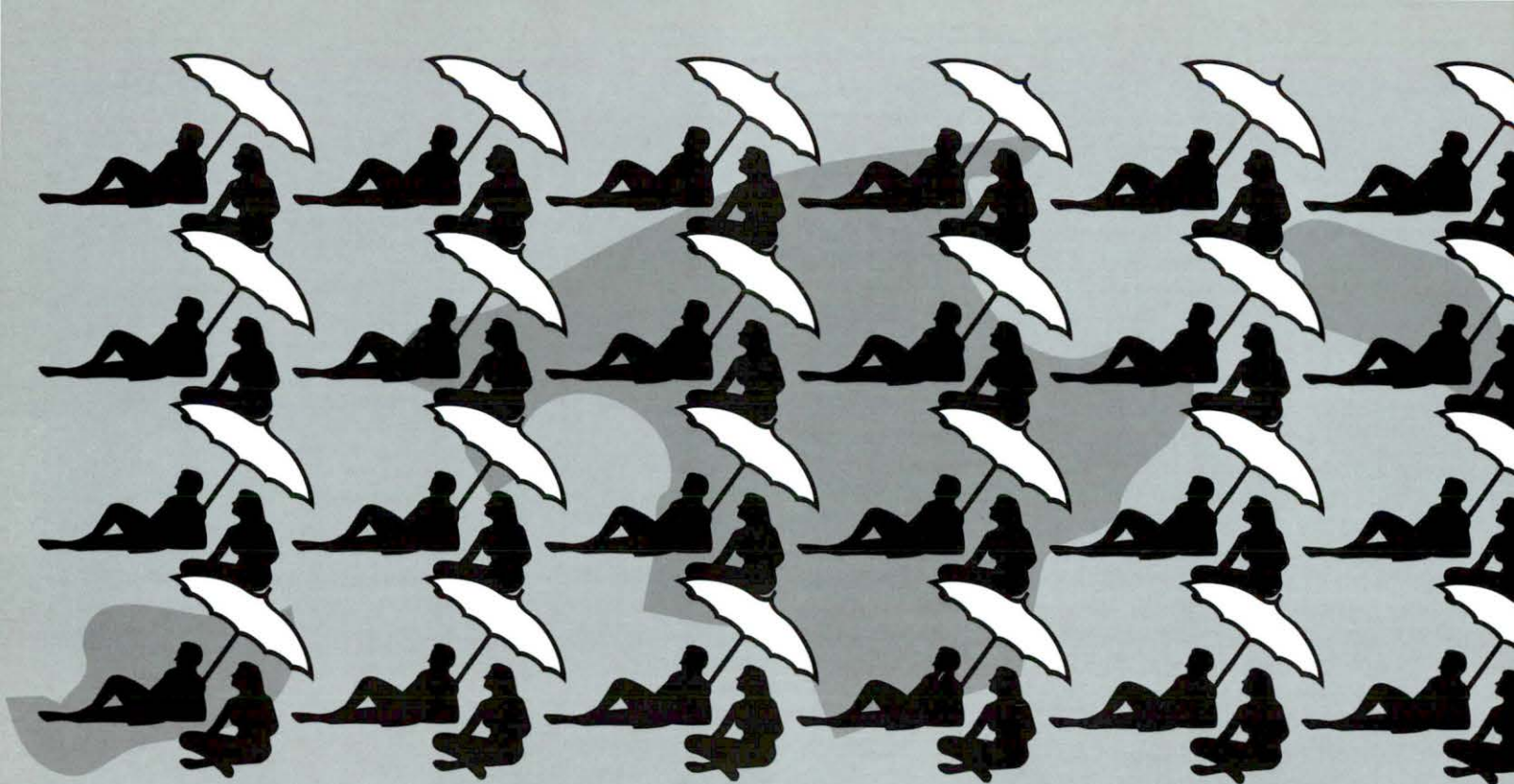
Resultaria interessant reflectir el pagament de tributs ambientals, com a circumstància que ofereix una notable informació sobre la incidència ambiental de l'empresa

que es reflecteixin a la memòria «els incentius fiscals relatius a la protecció ambiental rebuts per l'empresa». Segons el nostre parer, també resultaria interessant reflectir el pagament de tributs ambientals, com a circumstància que ofereix una notable informació sobre la incidència ambiental de l'empresa. A més a més, determinats tributs poden estar relacionats amb serveis públics que redueixen el risc d'incórrer en responsabilitat ambiental.

Pel que fa a la incidència comptable dels «nous» instruments econòmics de protecció del medi ambient, també hi ha disposicions sobre el seu còmput comptable, tant en la Recomanació esmentada de la Comissió Europea de 30 de maig de 2001 (2001/435/CE), com en la Resolució de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes de 25 de març de 2002 (ICAC 2002a). Segons aquestes disposicions, se'ls reconeix la condició d'«actius mediambientals» i, en virtut d'això, es computen com a elements de l'immobilitzat material. En conseqüència, estan subjectes, amb relació a normes d'amortització, a les regles que el Pla general de comptabilitat disposa per als elements d'immobilitzat material. ●

Bibliografia

- AZQUETA, D., *Introducción a la economía ambiental*, McGraw-Hill, Madrid, (2002).
- COMISSIÓ EUROPEA, *Recomanació relativa al reconeixement, el mesurament i la publicació de les qüestions mediambientals en els comptes anuals i els informes anuals de les empreses*, de 30 de maig de 2001 (2001/453/CE, DOCE 16-6-2001, L 156/33).
- HERRERA MOLINA, P. M., *Derecho Tributario Ambiental*, Marcial Pons – Ministeri de Medi Ambient, Madrid, (1998).
- ICAC (2002a), Resolució de 25 de març de 2002 de l'Institut de Comptabilitat i Auditoria de Comptes, per la qual s'aproven normes per al reconeixement, la valoració i la informació dels aspectes mediambientals en els comptes anuals (BOE, de 4 d'abril de 2002; disponible a la xarxa, a l'adreça següent: <http://www.icac.mineco.es/consultas/MEDIOAMB.HTM>).
- ICAC (2002b), Informe sobre la situació actual de la comptabilitat a Espanya i línies bàsiques per abordar-ne la reforma (Llibre blanc per a la reforma de la comptabilitat a Espanya). El text complet està disponible a la xarxa, a l'adreça següent: http://www.datadiar.com/actual/libro_blanco/todo.pdf.
- TIPKE, K. i LANG, J., *Steuerrecht*, 14 ed., Colònia; (2002), 17 ed., Colònia, (1993).



00.000

