



## CONSELL DE GARANTIES ESTATUTÀRIES DE CATALUNYA

**Nota en relació amb el Dictamen del Consell de Garanties Estatutàries 9/2014, de 27 de febrer, sobre el Projecte de Llei de l'impost sobre els dipòsits en les entitats de crèdit**

### **Conclusió del Dictamen:**

**Única.** Els articles 3 i 4, la disposició addicional quarta i la disposició final del Projecte de Llei de l'impost sobre els dipòsits en les entitats de crèdit no són contraris a la Constitució ni a l'Estatut.

*Adoptada per unanimitat.*

El Projecte de Llei té el seu origen en l'esmentat Decret Llei 5/2012, de 18 de desembre, de l'impost sobre els dipòsits en les entitats de crèdit, que va ser validat pel Parlament de Catalunya el 23 de gener de 2012, tot acordant, segons l'article 64.3 de l'Estatut, la seva tramitació com a projecte de Llei.

L'article 3 del Projecte de Llei, que regula el fet imposable de l'impost sobre els dipòsits en les entitats de crèdit, el descriu com el «constituït per la captació i tinença de fons de tercers, sigui quina sigui llur naturalesa jurídica, en forma de dipòsits», per part de les entitats de crèdit que els capten a Catalunya, «sempre que comportin l'obligació de restitució».

El poder tributari autonòmic està previst constitucionalment als articles 132.2 i 157.1 CE, complementat pels articles de l'Estatut, els quals fonamenten l'autonomia financera d'ingressos de la Generalitat (art. 201.1, 202 i 203 EAC). A l'Estat li correspon determinar la relació entre la hisenda estatal i les de les comunitats autònomes, amb la finalitat d'assegurar-ne la precitada autonomia financera, constitucionalment garantida per l'article 156.1 CE, i, d'acord amb l'article 157.3 CE, podrà fixar a través d'una Llei orgànica el marc i els límits dins dels quals l'autonomia financera ha d'actuar.

Entre els límits del poder de les comunitats autònomes de crear tributs propis hi ha el condicionament que només poden gravar fets imposables que no hagin estat gravats per l'Estat (art. 6, apts. dos i tres, LOFCA). En aquest sentit, es pot dir que el feix de tributs de caràcter autonòmic és residual, ja que la comunitat autònoma només pot establir impostos on l'Estat no hagi gravat prèviament un determinat fet imposable.

Tot i que la formulació dels fets imposables de l'impost sobre els dipòsits en les entitats de crèdit que preveu l'article 3 del Projecte de Llei i la que preveu l'article 19.3 de la Llei 16/2012 són equivalents, la comparació d'ambdues definicions legals no és suficient per determinar si hi ha doble imposició prohibida. Per tal de comparar ambdós tributs s'han de prendre en consideració tots els elements configuradors i, de manera especial, la importància del gravamen. Des d'aquest punt de vista, el DCGE 2/2013, de 21 de febrer, va considerar que el tribut creat per l'article 19 de la Llei 16/2012, en establir un gravamen general de tipus zero, constituïa «una aparença de gravamen», que no tenia cap eficàcia ni implicava cap mena d'obligacions per als contribuents, com ara les de contribuir o d'autoliquidar, de manera que no permetia la possibilitat d'obtenir ingressos, en no existir cap prestació patrimonial, per la qual cosa, en el Dictamen citat, es va concloure que «no estem davant d'un tribut des del punt de vista constitucional».

En vista de l'anterior, l'article 3 del Projecte de Llei, en relació amb l'article 19.3 de la Llei 16/2012, no vulnera l'article 6.2 LOFCA, atès que no hi ha un impost català nou sobre un fet imposable gravat per l'Estat. Per tant, l'article 3 del Projecte de Llei és constitucional.

L'article 4 del Projecte de Llei estableix els supòsits de no-subjecció a l'impost. Entre els subjectes exclosos de l'àmbit subjectiu d'aplicació hi ha el Banc d'Espanya, el Banc Central Europeu, el Banc Europeu d'Inversions, l'Institut de Crèdit Oficial, l'Institut Català de Finances, les seccions de crèdit de les cooperatives i, amb caràcter general, les autoritats de regulació monetària.

Els supòsits de no-subjecció previstos en l'esmentat article es justifiquen bé en el fet que no tenen la consideració d'entitat de crèdit (com és el cas de les seccions de crèdit de les cooperatives, que limiten la gestió d'operacions actives i passives al si de la mateixa cooperativa, tal com ho disposa l'article 1.3 de la Llei catalana 6/1998, de 13 de maig, de regulació del funcionament de les seccions de crèdit de les cooperatives) o bé en el fet que compleixen funcions de caràcter públic en l'àmbit monetari o del crèdit, sense dur a terme activitat comercial amb tercers. Cal assenyalar, a més, que la no-subjecció dels organismes europeus esmentats deriva del fet que formen part d'un ordenament diferent i que la del Banc d'Espanya és conseqüència del seu caràcter d'organisme estatal, el règim tributari del qual és el mateix que el de l'Estat (art. 5 de la Llei 13/1994, d'1 de juny, d'autonomia del Banc d'Espanya). D'aquesta manera, el precepte qüestionat no pretén incidir normativament sobre aquests organismes estatals i europeus, sinó que el que fa és exactament el contrari: els exclou expressament de la seva regulació, esmentant-los expressament com a supòsits de no-subjecció. Són excepcions a l'aplicació del Projecte de Llei, per la qual cosa els dits organismes i autoritats no resten supeditats a la norma.

L'article 4 del Projecte de Llei no du a terme una distribució de competències, sinó que estableix una simple delimitació de l'àmbit d'aplicació de l'impost respectant les competències de cada ens. Tal com ho ha recordat el Tribunal Constitucional, el legislador autonòmic pot interpretar els límits de la seva competència quan dicta una llei (STC 18/2011, de 3 de març, FJ 7) i la finalitat de la norma controvertida no és efectuar un nou repartiment competencial, que legítimament no ho podria fer, sinó que l'objectiu és de caràcter merament descriptiu i autodelimitador, la qual cosa és irrellevant des d'un enjudiciament competencial.

La disposició addicional quarta del Projecte de Llei, d'una banda, regula l'aplicació de la Llei que resulti de l'aprovació del Projecte, en relació amb les obligacions nascudes del Decret Llei 5/2012. Entre aquestes obligacions hi ha la prevista en la disposició addicional segona de l'esmentat Decret Llei, segons la qual els subjectes passius de l'impost han de fer efectiva l'obligació de subministrament d'informació a partir del trimestre iniciat l'1 d'octubre de 2012. I, de l'altra, la disposició final del Projecte estableix que la Llei serà aplicable als exercicis que, quan entri en vigor, ja hagin iniciat llur període impositiu, sempre que no resulti més favorable la regulació del Decret Llei 5/2012.

La doctrina reiterada del Tribunal insisteix també, des de la STC 126/1987, de 16 de juliol, a afirmar que «[n]o existe una prohibició constitucional de la legislació tributaria retroactiva» (FJ 9), perquè no estem davant d'un dret sancionador, sinó d'unes normes que imposen als ciutadans l'obligació de contribuir al sosteniment de les despeses públiques o d'efectuar prestacions patrimonials de caràcter públic, d'acord amb l'article 33 CE. L'aplicació de l'article 9.3 CE en l'àmbit tributari, d'acord amb el Tribunal Constitucional, particularment la STC 116/2009, de 18 de maig, implica que la seguretat jurídica protegeix la confiança dels ciutadans, que ajusten la seva conducta econòmica a la legislació vigent, davant els canvis normatius que no siguin raonablement previsibles.

En aquest sentit, les obligacions tributàries previstes en el Projecte no neixen amb la vigència de l'entrada en vigor de la llei que resulti de l'aprovació d'aquest Projecte, sinó que ja havien nascut amb el Decret Llei, i eren conegudes prèviament a l'aprovació del Projecte de Llei. D'aquesta manera, no s'està davant d'una retroactivitat autèntica (és a dir, la que es produeix quan la norma lliga efectes a situacions de fet produïdes o desenvolupades amb anterioritat a

la llei), sinó més aviat de la impròpia, ja que es tracta de situacions o relacions jurídiques actuals encara no concloses, perquè s'havien originat prèviament a la vigència de la nova norma, però no havien acabat de produir els seus efectes. Des d'aquesta perspectiva, la retroactivitat prevista al Projecte de llei és admissible ja que no hi ha, com s'ha dit, una prohibició absoluta de retroactivitat de les normes tributàries. A més, la seguretat jurídica no ha estat lesionada perquè les obligacions tributàries a les quals han de fer front els subjectes passius són conegudes des de l'entrada en vigor del Decret llei 5/2012, i aquests poden fer les previsions econòmiques oportunes.

Pel que fa a l'obligació d'informació prevista en el Decret llei i exigible també a l'empara de la llei que resulti de l'aprovació del Projecte objecte de dictamen, s'ha de posar de manifest que aquesta obligació té una naturalesa instrumental respecte del deure tributari principal de pagament, neix amb l'entrada en vigor del Decret llei i és exigible des d'aquest moment, de manera que no té efectes sobre fets o conductes que hagin estat realitzats amb anterioritat, per la qual cosa l'obligació no té caràcter retroactiu i el principi de seguretat jurídica no queda afectat. El fet que l'objecte del deure de subministrar informació compregui la documentació referent al darrer trimestre de l'any 2012 (és a dir, a partir de l'1 d'octubre de 2012) no constitueix, pròpiament, un supòsit de retroactivitat normativa.

Barcelona, 28 de febrer de 2014