



CONSELL DE GARANTIES ESTATUTÀRIES  
DE CATALUNYA

**Nota en relació amb el Dictamen del Consell de Garanties Estatutàries 18/2014, de 19 d'agost, sobre el Projecte de Llei de l'impost sobre l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera produïda per l'aviació comercial, de l'impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria i de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica**

**Conclusions del Dictamen:**

*Primera. Els articles 21 a 30 del Projecte de Llei de l'impost sobre l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera produïda per l'aviació comercial, de l'impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria i de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica són contraris a la prohibició de doble imposició de l'article 6.2 LOFCA, d'acord amb la remissió que hi efectua l'article 157.3 CE.*

*Adoptada per unanimitat*

S'analitza el règim jurídic de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica, que es regula en els articles 21 a 30 del Projecte de Llei, i té per objecte gravar l'impacte i el dany eventual en el medi ambient derivats de la producció termonuclear d'energia elèctrica, duta a terme en el territori de Catalunya. Aquesta anàlisi s'efectua en relació amb la possible contravenció de la doble imposició prevista a l'article 6.2 LOFCA, per replicar l'impost estatal sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica, recollit a la Llei 15/2012, de 27 de desembre, de mesures fiscals per a la sostenibilitat energètica.

La potestat constitucional d'establir i exigir tributs es troba en els dos primers apartats de l'article 133 CE. Essent el segon el que reconeix la potestat tributària a les comunitats autònomes i a les corporacions locals. Pel que fa al poder tributari de la Generalitat, aquest es fonamenta també en els articles 156.1 i 157.1 CE, així com en l'article 203.5 EAC, limitat per la referència expressa de l'article 133.2 CE a la Constitució i a les lleis que es dictin per efectuar la cessió de tributs, així com també la que delimiti les competències financeres de les comunitats, la LOFCA. Aquesta norma ha de ser susceptible d'una interpretació harmònica amb els estatuts d'autonomia. L'autonomia financera de la Generalitat opera en el doble vessant dels ingressos i de les despeses, amb capacitat normativa plena (art. 203 EAC).

Tanmateix, 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, segons estableix la prohibició de la doble imposició de l'article 6 LOFCA. Concretament, aquest article, en el segon apartat, afirma que els tributs establerts per les comunitats autònomes no podran recaure sobre els fets imposables gravats per l'Estat, tenint com a finalitat principal que no es produeixi una doble imposició sobre els ciutadans. D'altra banda, l'Alt Tribunal, ha afegit que cal fer una interpretació sistemàtica amb l'apartat tercer del mateix article, de manera que, després de la reforma de 2009, la referència de contrast entre la tributació autonòmica i la local no és la matèria objecte del tribut, sinó que es connecta també amb el fet imposable, tal com des de l'inici s'establí a l'article 6.2 LOFCA, en relació amb els impostos gravats per l'Estat.

Així, l'Alt tribunal parteix del fet imposable com a element de comparació i de contrast per decidir si té lloc la vulneració de l'article 6.2 LOFCA, tot i que la simple comparació dels fets imposables, per si sola, no és conculent sinó que s'exigeix prendre en consideració tots els elements del tribut.

PALAU CENTELLES

Baixada de Sant Miquel, 8 - 08002 Barcelona

Tel. + 34 93 317 62 68 Fax + 34 93 318 17 20

consell@cge.cat

A banda, es diferencia entre el caràcter fiscal i extrafiscal dels tributs, considerant si els impostos pretenen, bé el finançament de la despesa pública general, o bé, si la seva intenció principal és, en canvi, la d'obtenir un finançament sectorial, com a instrument al servei de polítiques específiques. L'anàlisi se centra en els criteris jurisprudencials que s'han establert per tal de determinar la finalitat fiscal o extrafiscal dels impostos, així com la projecció d'aquests criteris sobre els seus distints elements.

Els tributs, doncs, poden servir a un objectiu sectorial, tenint-t'hi aquest darrer un sentit predominant, fet que ha donat a les comunitats autònomes un espai impositiu propi, que, d'altra manera, els seria més difícil d'assolir. La finalitat extrafiscal d'un tribut, en relació amb el medi ambient, implica que el seu fi no sigui exclusivament recaptatori, sinó que pretengui també incentivar polítiques respectuoses amb l'entorn, establint mesures concretes tuitives de l'entorn; o bé, indirecta, tenint en compte el risc o la prevenció ambiental.

L'esmentada finalitat extrafiscal dels tributs autonòmics ambientals permetria justificar la no existència de la doble imposició amb altres tributs estatals o locals. Ara bé, aquesta finalitat ambiental no solament ha de ser al·legada, sinó que ha de caracteritzar la configuració de l'impost, de manera que ha d'estar connectada amb l'articulat que conté el seu règim jurídic i, per tant, ha de quedar reflectida en la seva estructura.

Per realitzar el test d'equivalència entre dos impostos, s'han d'analitzar els elements essencials que poden donar contingut verd al tribut, entre els quals hi haurà naturalment el fet imposable, però també la base imposable, la quantificació del tribut i els subjectes obligats a contribuir. Així mateix, es poden tenir en compte altres qüestions, potser de caràcter més complementari que les anteriors, com ara els supòsits de no subjecció o les deduccions.

Entrant ja en la comparació estricta entre l'impost català qüestionat i l'impost estatal hi ha una semblança substantiva en la configuració dels fets imposables d'ambdós impostos, en la mesura que ambdós preceptes posen l'accent en la producció de l'energia elèctrica, si bé, l'impost català és més específic i l'impost estatal no fa cap mena de referència a l'impacte o incidència ambiental, ni tampoc al risc o dany potencial sobre l'entorn. Aquesta similitud entre els fets imposables d'ambdós impostos s'estén també als subjectes passius que, tant en un com en l'altre, fan referència a les persones que realitzin l'activitat. De tota manera, la identitat aparent del fet imposable en dues normes no és suficient per estimar l'incompliment de l'article 6.2 LOFCA, sinó que cal analitzar els altres elements del tribut.

Pel que fa a les dissimilituds, a banda de l'àmbit territorial, que és lògicament diferent, el preàmbul del Projecte de Llei, sense negar el caràcter fiscal, està més orientat a la incidència ambiental, mentre que el preàmbul de la Llei sobre l'impost estatal afirma que la seva implantació també obeeix a altres criteris, com afavorir l'equilibri pressupostari. L'objecte del tribut estatal és exclusivament la producció d'energia incorporada al sistema elèctric; mentre que el del tribut català és gravar l'impacte i el dany eventual en el medi ambient que produeix l'activitat de producció termonuclear d'energia elèctrica. La norma estatal no inclou cap mena d'afectació extrafiscal o no recaptatòria, a diferència del Projecte de Llei, que fa esment als riscos que puguin derivar de l'activitat gravada, en especial el pla de protecció civil i la millora de la competitivitat i diversitat econòmica de les zones afectades. La base imposable de l'impost estatal es fonamenta en l'import que s'obtingui per la distribució de l'energia, mentre que el Projecte de Llei la defineix a partir de la producció bruta d'electricitat. Així, la relació entre fet i base imposable posa en relleu que l'impost estatal fa prevaldre els beneficis sobre la producció. Tanmateix, la comparació dels diversos elements dels impostos no porta a una decisió concloent, i s'analitza el caràcter ambiental d'ambdós tributs per escatir si és prou diferent per evitar la doble imposició prohibida per l'article 6.2. LOFCA.

El fet que no s'expliciti la finalitat extrafiscal en la mateixa rúbrica de denominació de l'impost català i que no quedi suficientment accentuada i motivada en el preàmbul de la norma, posa en qüestió el caràcter ambiental i, a més, l'afectació destinada a polítiques ambientals hauria de ser significativa i no aparent, a fi de caracteritzar més clarament l'impost, ja que altrament hi predominaria la finalitat fiscal.

L'especificitat, mitjançant el gravamen únic de determinades activitats, no permet superar sempre el test d'equivalència, ja que delimitant de forma progressiva sectors de producció es podria multiplicar il·limitadament els fets gravats de manera fraudulenta. Nogensmenys, només seria possible distingir àmbits separats dins d'un mateix sector si es donessin algunes de les següents condicions, relatives als subsectors gravats i a la incidència real o potencial sobre el medi ambient. La primera condició és que gravant un subsector, com el termonuclear, es pretengués incentivar, en tant que no són gravats expressament en la norma o per altres regulacions de l'ordenament jurídic, altres subsectors productius de l'energia que siguin menys pertorbadors per l'entorn. La segona condició hauria de permetre distingir entre el major o menor grau d'incidència sobre el medi ambient de les diferents fonts d'energia. La tercera condició implica que el pressupòsit de fet de naixement de l'obligació tributària no es la producció de l'energia, sinó el risc mediambiental que la generació d'aquesta, mitjançant el procediment termonuclear, comporta.

Així, no es preveu de manera explícita ni es desprèn de la regulació del fet imposable el caràcter ambiental, directe o indirecte, del tribut previst en el Projecte de Llei. En aquest aspecte, per evitar la doble imposició, cal reformular l'articulat, expressant clarament la finalitat extrafiscal, així com la previsió del dany eventual en el medi ambient, tant en el redactat del proemi com en la denominació de l'impost. La base imposable no s'hauria de vincular a la creació de riquesa o amb la producció, sinó, si és possible, caldria acreditar-la amb unitats contaminants. El gravamen pot ser únic, perquè la gradació la dona la quantitat d'energia produïda i, per tant, no és una tria totalment desenraonada la utilització de la quantitat d'energia produïda, en tant que mesura del nivell de risc que es pot ocasionar.

Com que no hi ha contaminació efectiva, els subjectes del tribut hauran de ser els previsiblement productors de la contaminació o els causants del risc i, eventualment, del dany, però el Projecte de Llei no explicita la vinculació entre la producció i el risc, i aquesta connexió cal que també s'indiqui en relació amb els subjectes passius del tribut. El Projecte de Llei tampoc no preveu cap mena d'exempció o de bonificació fiscal, que podria ser un indicador més de la voluntat ambientalista de la norma.

L'afectació ambiental del tribut tampoc no és un element decisor, tot i que no es pot negar que és un senyal clar de la intenció de la norma i s'ha de distingir entre que l'impost estigui afectat a determinades finalitats o que no ho estigui. Per tant, si hi ha una afectació ambiental, sigui en major o menor grau, es pot afirmar que l'impost se sustenta amb una finalitat extrafiscal, segons quina sigui la quantitat o la proporció de la recaptació afectada. El Projecte prescriu dos condicionaments, el primer, al pla especial de protecció civil, i el segon a la millora de zones potencialment afectades. Aquest segon condicionament, no té cap mena de relació mediata o immediata amb el medi ambient i respon a objectius relacionats amb l'economia local. Per tant, aquests aspectes complementaris o accessoris, de la manera en què es troben configurats en el Projecte de Llei i d'acord amb l'abast que la norma els hi atorga, no condueixen a un reforçament suficient del caràcter extrafiscal.

En conclusió, no queda acreditada la finalitat ambiental de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica. D'aquesta manera, el tribut qüestionat no es pot diferenciar clarament de l'impost estatal sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica. Per això, els articles 21 a 30 PL, en tant que configuren el règim jurídic de l'impost sobre la producció

## CONSELL DE GARANTIES ESTATUTÀRIES DE CATALUNYA

termonuclear d'energia elèctrica, són contraris a l'article 6.2 LOFCA, d'acord amb la remissió que hi efectua l'article 157.3 CE, en tant que es produeix una doble imposició.

**Segona.** *La resta d'articles examinats del Projecte de Llei no són contraris al bloc de la constitucionalitat.*

*Adoptada per unanimitat.*

Barcelona, 21 d'agost de 2014