



CONSELL DE GARANTIES ESTATUTÀRIES  
DE CATALUNYA

**D I C T A M E N 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**

---

El Consell de Garanties Estatutàries, amb l'assistència del president Joan Egea Fernández, del vicepresident Pere Jover Presa, dels consellers Eliseo Aja, Marc Carrillo i Jaume Vernet Llobet, del conseller secretari Àlex Bas Vilafranca, i dels consellers Francesc de Paula Caminal Badia, Joan Ridao Martín i Carles Jaume Fernández, ha acordat emetre el següent

**D I C T A M E N**

Sol·licitat per més d'una desena part dels diputats del Parlament de Catalunya, respecte el Dictamen de la Comissió d'Economia, Finances i Pressupost 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 (BOPC núm. 368, de 17 de juliol de 2014).

## ANTECEDENTS

1. El dia 22 de juliol de 2014 va tenir entrada al Consell de Garanties Estatutàries (Reg. núm. 4167) un escrit de la presidenta del Parlament de Catalunya, en què es comunicava al Consell l'Acord de la Mesa del Parlament, del mateix dia 22 de juliol, en el qual, segons el que preveuen els articles 16.1.b i 23.b de la Llei 2/2009, de 12 de febrer, del Consell de Garanties Estatutàries, es va admetre a tràmit la sol·licitud de dictamen presentada el 21 de juliol de 2014 per més d'una desena part dels diputats del Parlament de Catalunya, del Grup Parlamentari del Partit Popular de Catalunya, en relació amb l'adequació a l'Estatut i a la Constitució del Dictamen de la Comissió d'Economia, Finances i Pressupost 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, i d'una manera especial, dels preceptes del «capítol III, Impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica (art. 21 a 33)».

2. El Consell de Garanties Estatutàries, en la sessió del dia 23 de juliol de 2014, després d'examinar la legitimació i el contingut de la sol·licitud, la va admetre a tràmit i es va declarar competent per emetre el dictamen corresponent, d'acord amb l'article 24.2 de la seva Llei reguladora. Se'n va designar ponent el conseller senyor Jaume Vernet Llobet.

3. En la mateixa sessió, en aplicació de l'article 25, apartats 4 i 5, de la seva Llei reguladora, va acordar adreçar-se als sol·licitants, al Parlament, a tots els grups parlamentaris i també al Govern, a fi de sol·licitar-los la informació

i la documentació complementàries de què disposessin amb relació a la norma sotmesa a dictamen.

4. En data 5 d'agost de 2014 es va rebre en el Registre del Consell (Reg. núm. 4197) un escrit de documentació complementària tramès per la vicepresidenta de la Generalitat de Catalunya, amb un informe sobre el Projecte de Llei objecte de dictamen, de data 4 d'agost de 2014, elaborat per la Secretaria d'Hisenda del Departament d'Economia i Coneixement de la Generalitat de Catalunya.

5. Finalment, després de les corresponents sessions de deliberació, es va fixar com a data per a la votació i per a l'aprovació del Dictamen el dia 19 d'agost de 2014.

## **FONAMENTS JURÍDICS**

### ***Primer. L'objecte del Dictamen***

Com s'ha exposat en els antecedents, més d'una desena part dels diputats del Parlament de Catalunya sol·liciten el parer d'aquest Consell 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 (en endavant, Projecte de Llei o PL). En concret, els sol·licitants es refereixen específicament als articles 21 a 33 PL, que regulen, d'una banda, l'impost sobre la producció termonuclear de l'energia elèctrica (capítol III, art. 21 a 30), i que fixen, de l'altra, una sèrie de normes comunes als tres impostos previstos en el Projecte de Llei (capítol IV, art. 31 a 33).

1. Per tal de delimitar l'objecte del nostre Dictamen, procedirem, en primer lloc, a descriure breument el contingut del Projecte de Llei, especialment pel que fa als preceptes sol·licitats, i indicarem el context normatiu del qual forma part. A continuació, exposarem els dubtes concrets de constitucionalitat i d'estatutarietat que plantegen els diputats sol·licitants i clourem amb la indicació de l'estructura que adoptarà el Dictamen per tal de donar resposta a la petició.

Com el mateix títol del Projecte de Llei indica, aquesta norma té per objecte la creació i regulació de tres impostos, relatius, respectivament, a l'emissió d'òxids de nitrogen a l'atmosfera que produeix l'aviació comercial (capítol I); a l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria (capítol II), i a la producció termonuclear d'energia elèctrica (capítol III).

Aquests impostos es configuren com a tributs propis de la Generalitat, s'apliquen a tot el territori de Catalunya i són compatibles amb altres impostos i taxes (art. 1 PL). Així mateix, segons expressa el preàmbul de la disposició, presenten un doble vessant: una finalitat fiscal, «per tal com amb llur exacció s'obtindran ingressos addicionals» i un caràcter extrafiscal «amb l'objectiu de contribuir a la millora i la preservació del medi ambient» (par. tercer del preàmbul del Projecte de Llei).

Si ens cenyim a la petició genèrica de dictamen, a més d'una sèrie de disposicions comunes als tres tributs, referides als aspectes de gestió, recaptació i inspecció, que s'atribueixen a l'Agència Tributària de Catalunya (art. 31 PL), com també al règim d'infraccions i sancions, que és el vigent per als tributs de la Generalitat (art. 32 PL), i a la possibilitat d'interposar reclamació economicoadministrativa contra els actes de gestió, d'inspecció i de recaptació (art. 33 PL), la resta de preceptes sol·licitats, sobre els quals es fa una argumentació específica, es refereixen exclusivament a la regulació

de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica. En conseqüència, limitarem l'exposició subsegüent del contingut del Projecte de Llei a aquest àmbit.

L'impost esmentat, regulat, com hem dit, en els articles 21 a 30 del Projecte de Llei, 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 (art. 21). A aquest efecte, el fet imposable és la producció termonuclear esmentada, «per l'efecte que pot tenir en el medi ambient i pel dany que eventualment hi pot produir» (art. 23), i la base imposable és constituïda per la producció bruta d'electricitat en el període impositiu expressada en quilowatts hora (art. 26), unitat a la qual s'aplica el tipus de gravamen de 0,0018 euros (art. 27).

Són subjectes passius de l'impost, a títol de contribuents, les persones físiques o jurídiques i ens sense personalitat jurídica (art. 35.4 LGT), que duen a terme l'esmentada activitat de producció termonuclear (art. 24), les quals estan obligades a presentar una autoliquidació de l'impost i a efectuar pagaments fraccionats trimestrals (art. 30). Queden exempts de l'impost l'Estat, la Generalitat i les corporacions locals, com també llurs organismes i els ens que en depenen (art. 25). El període impositiu és, amb caràcter general, l'any natural. L'impost es merita l'últim dia de l'esmentat període (art. 29).

A l'últim, cal dir que la disposició addicional segona del Projecte de Llei modifica el gravamen de protecció civil previst a la Llei 4/1997, de 20 de maig, de manera que les centrals nuclears queden exonerades del pagament del gravamen esmentat.

2. Una vegada descrit sumàriament el contingut del Projecte de Llei, en allò que interessa la nostra funció dictaminadora, per tal d'escatir-ne millor

l'objecte i la significació, és necessari tenir en compte el context normatiu en el qual s'insereix.

En l'àmbit de la Unió Europea, l'actuació en matèria de protecció del medi ambient es fonamenta en els principis de «precaució i d'acció preventiva», «correcció dels danys al medi ambient, preferentment en la font mateixa» i «qui contamina paga» (art. 191.2 TFUE). Aquest últim principi ha tingut una incidència significativa en la implementació de mesures tributàries, que s'han perfilat com a instruments útils per a la consecució de les polítiques mediambientals comunitàries. A més de la recepció expressa del principi de «qui contamina paga», en l'àmbit europeu, la tributació ambiental ha estat caracteritzada per l'exigència d'unanimitat per a l'adopció de disposicions de caràcter essencialment fiscal i la preeminència de la imposició sobre l'energia i els hidrocarburs respecte d'altres vectors ambientals.

La Unió Europea ha estat pionera en l'establiment de polítiques energètiques i en la lluita contra el canvi climàtic, amb el seu suport al Protocol de Kyoto i l'establiment dels objectius 20-20-20 (reduir un 20% l'emissió de gasos d'efecte hivernacle respecte dels nivells de 1990, augmentar fins al 20% el consum energètic final d'energies renovables i reduir un 20% el consum en energia primària comparat amb els nivells tendencials).

En aquest sentit, i pel que ara interessa, s'han dut a terme diverses iniciatives en l'àmbit de la fiscalitat energètica, entre les quals podem destacar la Comunicació de la Comissió sobre la proposta de Directiva per la qual es crea un impost sobre les emissions de diòxid de carboni i l'energia (COM [1992] 226 final); la Directiva 2003/96/CE del Consell, de 27 d'octubre de 2003, per la qual es reestructura el règim comunitari d'imposició dels productes energètics i de l'electricitat; o el *Llibre verd*, de 28 de març de 2007, *sobre la utilització d'instruments de mercat en la política de medi ambient i altres polítiques relacionades* (COM [2007] 140 final). Aquest últim

ha destacat que l'energia, en termes de sostenibilitat ambiental, és actualment la prioritat de la Unió Europea, motiu pel qual «les polítiques fiscals [...] tindran un paper important per aconseguir un consum energètic més net, l'adopció d'energies més netes i la inversió en noves tecnologies i innovació». Així mateix, advoca pel recurs a instruments econòmics o basats en el mercat, per exemple, impostos indirectes perquè proporcionen un mitjà efectiu i rendible per assolir determinats objectius polítics.

En l'àmbit estatal, deixant de banda l'impost especial sobre l'electricitat previst a la Llei 66/1997, de 30 de desembre, de mesures fiscals, administratives i de l'ordre social, que grava el consum d'energia elèctrica a través de la repercussió obligatòria al consumidor, l'actuació fiscal en el camp energètic és relativament recent. Quant a aquesta qüestió, s'ha de destacar la creació de quatre nous tributs per mitjà de la Llei 15/2012, de 27 de desembre, de mesures fiscals per a la sostenibilitat energètica, que no ha estat impugnada. El primer, l'impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica (IVPEE), al qual ens referirem més àmpliament en aquest Dictamen. El segon i el tercer, els impostos sobre la producció del combustible nuclear gastat i els residus radioactius resultants de la generació d'energia nucleoeelèctrica, d'un costat, i el d'emmagatzematge de combustible nuclear gastat i residus radioactius en instal·lacions centralitzades, de l'altre. A l'últim, el cànon per la utilització de les aigües continentals per a la producció de l'energia elèctrica.

També cal subratllar la Llei 24/2013, de 26 de desembre, del sector elèctric, que substitueix, amb caràcter general, l'anterior Llei 54/1997, de 27 de novembre, i que té, com a eix fonamental, el principi de sostenibilitat econòmica i financera del sistema elèctric, a fi i efecte de no continuar incrementant l'anomenat «dèficit tarifari».

Així mateix, la Llei 16/2013, de 29 d'octubre, per la qual s'estableixen determinades mesures en matèria de fiscalitat mediambiental i s'adopten altres mesures tributàries i financeres, introdueix l'impost sobre els gasos fluorats d'efecte d'hivernacle.

Per la seva banda, a nivell local, cal fer especial menció també de l'impost sobre activitats econòmiques (IAE) previst als articles 79 a 92 de la Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les hisendes locals, que, tot i que no té una finalitat ambiental, pel que ara interessa, grava, entre d'altres activitats, la de producció d'energia elèctrica, i, en concret, l'electronuclear (annexos del Reial decret legislatiu 1175/1990, de 28 de setembre, pel qual s'aproven les tarifes i la instrucció de l'impost sobre activitats econòmiques).

Pel que fa a l'àmbit autonòmic, malgrat la profusa fiscalitat mediambiental sobre la contaminació atmosfèrica, l'aigua o els residus, als efectes d'aquest Dictamen, i per no estendre'ns excessivament, ens hem de referir exclusivament als impostos relatius a la producció de l'energia elèctrica, configurats en tots els casos com a impostos ambientals. En aquest sentit, són moltes les comunitats autònomes que han dut a terme iniciatives en aquest sector, tot i que no han estat exemptes de conflictivitat constitucional en relació amb la prohibició de doble imposició, fonamentalment l'establerta en l'article 6.3 de la Llei orgànica 8/1980, de 22 de setembre, de finançament de les comunitats autònomes (LOFCA), com seguidament exposarem.

La primera actuació en aquest àmbit la va dur a terme la Comunitat Autònoma balear a través de la Llei 12/1991, de 20 de desembre, reguladora de l'impost sobre instal·lacions que incideixen en el medi ambient, el qual va ser declarat inconstitucional per la STC 289/2000, de 30 de novembre.



En el mateix sentit, la Comunitat Autònoma d'Extremadura, mitjançant la Llei 7/1997, de 29 de maig, de mesures fiscals sobre la producció i el transport de l'energia que incideixin sobre el medi ambient, va preveure també un impost sobre instal·lacions que incideixin en el medi ambient, que va ser declarat inconstitucional per la STC 179/2006, de 13 de juny. No obstant això, aquesta Llei fou modificada abans de la Sentència, com a conseqüència de les negociacions mantingudes amb el Govern de l'Estat, però el Tribunal va descartar estendre's en les novetats introduïdes. Actualment, la regulació de l'impost es troba en el Decret legislatiu 2/2006, de 12 de desembre. Aquesta disposició legislativa ha estat objecte d'una qüestió d'inconstitucionalitat (BOE núm. 116, de 13 de maig de 2014), sobre la qual ha versat el Dictamen 207/2014, de 3 de juny, del Consell Consultiu d'Extremadura.

La Regió de Múrcia també va establir l'impost sobre instal·lacions que incideixin en el medi ambient per mitjà de la Llei 7/2011, de 26 de desembre, de mesures fiscals i de foment econòmic en aquesta comunitat. Aquest impost es va derogar posteriorment per la Llei 14/2012, de 27 de desembre, de mesures tributàries, administratives i de reordenació del sector públic regional.

La Comunitat Autònoma de Castella-la Manxa va crear mitjançant la Llei 11/2000, de 26 de desembre, l'impost termonuclear sobre l'energia elèctrica. Aquest impost va ser objecte d'una qüestió d'inconstitucionalitat que va resoldre la STC 196/2012, de 31 d'octubre, la qual el va declarar inconstitucional. Amb posterioritat, la Llei 11/2000 va ser substituïda per la Llei 16/2005, de 29 de desembre, de l'impost sobre activitats que incideixen en el medi ambient de Castella-la Manxa, que, pel que ens interessa, tot i que introduïa modificacions en el precedent impost termonuclear sobre l'energia elèctrica, també va ser declarat inconstitucional per la STC 60/2013, de 13 de març, arran d'una qüestió d'inconstitucionalitat.

Així mateix, la Comunitat Valenciana, per mitjà de la Llei 10/2012, de 21 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera, i d'organització de la Generalitat de la Comunitat Valenciana, ha creat, en l'article 154, l'impost sobre activitats que incideixen en el medi ambient, que inclou les activitats de producció d'energia elèctrica d'origen termonuclear. Aquesta Llei no ha estat impugnada.

Més recent és la Llei foral de Navarra 24/2012, de 26 de desembre, reguladora de l'impost sobre el valor de la producció d'energia elèctrica. En aquest supòsit, a diferència dels casos anteriors, ha estat declarada inconstitucional per la STC 110/2014, de 26 de juny, perquè contravé l'article 6.2 LOFCA, amb relació a l'impost del mateix nom creat per la Llei 15/2012.

Finalment, i quant a Catalunya, fins al Projecte de Llei objecte del Dictamen, la tributació mediambiental s'ha circumscrit al sector de l'aigua (cànon de l'aigua, creat pel Decret legislatiu 3/2003, de 4 de novembre, pel qual s'aprova el Text refós de la legislació en matèria d'aigües de Catalunya) i els residus (cànon sobre la disposició del rebuig dels residus municipals, la deposició de residus industrials i la deposició de residus de la construcció, previstos a la Llei 8/2008, de 10 de juliol, de finançament de les infraestructures de gestió dels residus i dels cànon sobre la disposició del rebuig dels residus). Cal fer esment també al *gravamen* de protecció civil previst a la Llei 4/1997, de 20 de maig, de protecció civil de Catalunya, que va ser objecte de recurs d'inconstitucionalitat i que la STC 168/2004, de 6 d'octubre, va declarar constitucional. Aquest *gravamen* serà modificat, d'acord amb el Projecte de Llei, pel que fa a les centrals nuclears (disp. add. 2.2 PL).

3. Com hem avançat, la petició de dictamen formulada planteja dubtes de constitucionalitat i d'estatutarietat, específicament respecte dels articles 21 a

33 PL. Tot i això, l'argumentació dels diputats sol·licitants continguda en l'escrit es limita a justificar la disconformitat amb la regulació de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica establerta en el capítol III del Projecte de Llei (art. 21 a 30), sense fer esment particular als articles 31 a 33 PL, que, com hem dit, contenen disposicions comunes als tres impostos.

Segons l'opinió dels diputats sol·licitants, els dubtes de constitucionalitat es fonamenten en l'existència d'un supòsit de doble imposició prohibit per l'article 6.2 LOFCA, quan fixa que els tributs que estableixin les comunitats autònomes no podran recaure sobre fets imposables gravats per l'Estat. La doble imposició tindria lloc entre l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica del Projecte de Llei i l'impost estatal sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica, creat per la Llei 15/2012.

Això és així, sostenen, perquè d'entrada hi ha una coincidència entre el fet imposable d'ambdós impostos, que és la producció d'energia elèctrica, però, a més a més, tracen una correspondència amb els altres elements del tribut, tal com ha exigint la jurisprudència constitucional i la doctrina del Consell de Garanties Estatutàries perquè es pugui apreciar la doble imposició.

Entre aquests elements, a parer dels peticionaris, es troben «la forma en la qual el tribut sotmet la riquesa o la font de capacitat econòmica, és a dir, el tipus de gravamen, el subjecte passiu o la finalitat que persegueix el tribut que es pretén crear a Catalunya» els quals tindrien la seva correspondència amb els mateixos elements de l'impost estatal.

4. Fetes les consideracions anteriors, només ens queda indicar l'estructura que adoptarà el nostre Dictamen per poder determinar la compatibilitat del Projecte amb el bloc de la constitucionalitat (art. 6 LOFCA, Constitució i Estatut d'autonomia).

En el fonament jurídic segon, ens referirem al marc constitucional i estatutari sobre la prohibició de la doble imposició, i farem un esment especial a la finalitat extrafiscal dels tributs. En el fonament jurídic tercer examinarem si els preceptes sol·licitats contravenen la prohibició de la doble imposició o no, tal com ha estat exposada.

***Segon. El marc constitucional i estatutari sobre la prohibició de la doble imposició***

Per tal de respondre als retrets d'inconstitucionalitat formulats en la sol·licitud en relació amb el Projecte de Llei, examinarem seguidament la potestat tributària de la Generalitat i els seus límits juridicoconstitucionals, particularment la prohibició de la doble imposició (art. 6 LOFCA), que consisteix en l'objecte principal de la sol·licitud. En relació amb aquesta prohibició, a fi de comparar els impostos sobre la base de les pautes interpretatives fixades per la jurisprudència constitucional, establirem els criteris que han de regir el test d'equivalència. Dins d'aquest test es té en compte l'equiparació entre els fets imposables i la d'altres elements impositius, així com la similitud de la finalitat prevalent de cada impost, a la qual dedicarem una major atenció, atès que els dictàmens d'aquest Consell no han tractat fins ara el caràcter extrafiscal dels tributs.

1. Com dèiem en el DCGE 2/2013, de 21 de febrer (FJ 2), que donem per reproduït, la potestat constitucional d'establir i exigir tributs es troba en els dos primers apartats de l'article 133 CE i és 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. Aquest poder està limitat per la referència expressa de l'article 133.2 CE a la Constitució i a

«les lleis». Aquestes darreres són, d'una banda, la legislació estatal que es dicti per efectuar la cessió de tributs i, de l'altra, la que delimiti les competències financeres de les comunitats, cosa que fa la LOFCA, prevista per a aquesta finalitat a l'article 157.3 CE (STC 71/2014, de 6 de maig, FJ 3). Aquesta llei orgànica ha de ser susceptible d'una interpretació harmònica amb els estatuts d'autonomia (disposició final LOFCA i disposició addicional dotzena EAC).

L'autonomia financera (art. 156.1 CE) i els seus límits han estat objecte d'examen per aquest Consell de Garanties en els seus DCGE 7/2012, de 8 de juny (FJ 4.2), i DCGE 8/2012, de 2 de juliol (FJ 2), en què es fa una síntesi de la doctrina constitucional, als quals ens remetem. Aquesta autonomia opera en el doble vessant dels ingressos i de les despeses, circumscrivint ara el nostre interès en el primer. Pel que fa als tributs propis, la capacitat normativa de la Generalitat és plena (art. 203 EAC), com també exposàvem en el DCGE 2/2013 (FJ 2.2).

L'article 157.1.b CE i els articles 6 i 9 LOFCA reconeixen el poder de les comunitats autònomes per establir tributs propis. Respecte d'aquesta qüestió, el Tribunal Constitucional ha resumit la seva doctrina anterior, en la STC 96/2013, de 23 d'abril, en què diu que les comunitats autònomes són titulars de determinades competències financeres, entre les quals es troba la potestat d'establir tributs (FJ 5).

No obstant això, l'espai impositiu autonòmic queda limitat per l'actuació tributària estatal. Per aquest motiu, dèiem en l'esmentat DCGE 2/2013: «el feix de tributs de caràcter autonòmic amb l'actual configuració és residual, ja que la comunitat autònoma només pot establir impostos on l'Estat no hagi gravat prèviament un determinat fet imposable» (FJ 2.2).

2. En relació amb la prohibició de la doble imposició vedada per l'article 6 LOFCA, la jurisprudència constitucional ha estat abundant i aquest Consell també ha tingut l'oportunitat d'examinar-la. Concretament, en l'esmentat DCGE 2/2013 (FJ 2.2) i en el DCGE 9/2014, de 27 de febrer (FJ 2.1), sobre l'apartat segon del citat article, relatiu a l'equivalència dels tributs autonòmics amb els tributs estatals, i en el DCGE 15/2014, de 3 de juliol (FJ 3.2), sobre l'apartat tercer del mateix article, corresponent a la similitud amb els tributs d'àmbit local. Per aquesta raó en recordarem, a continuació, els aspectes més rellevants per al cas que estem dictaminant.

L'article 6.2 LOFCA afirma que els tributs establerts per les comunitats autònomes no podran recaure sobre els fets imposables gravats per l'Estat. Aquesta prohibició té com a finalitat principal que no es produeixi una doble imposició sobre els ciutadans (per totes, STC 233/1999, de 16 de desembre, FJ 23).

Així doncs, el Tribunal Constitucional ha precisat que l'esmentat article no té per objecte impedir que les comunitats autònomes estableixin tributs propis sobre matèries o fonts impositives ja gravades per l'Estat, cosa que conduiria a negar, en la pràctica, la possibilitat que es creïn nous impostos autonòmics, sinó que «[I]o que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponibles, estrictamente» (STC 37/1987, de 26 de març, FJ 14, i reiterat en diverses ocasions, com ara en la STC 122/2012, de 5 de juny, FJ 3).

D'aquesta manera, el 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 conclouent, com s'argumentarà més endavant. La referència que la duplicitat ha de ser estricta significa que la identitat entre els impostos comparats ha de ser substancial, i que no és suficient una mera similitud.

D'altra banda, el Tribunal, en la STC 210/2012, de 14 de novembre, ha afegit que cal fer una interpretació sistemàtica dels apartats 2 i 3 de l'article 6 LOFCA. En aquest sentit, la reforma de la LOFCA per la Llei orgànica 3/2009, de 18 de desembre, va equiparar la dicció sobre l'abast de la prohibició de la doble imposició prevista per als tributs autonòmics i estatals, amb la referida als autonòmics i als de caràcter local (art. 6.2 i 6.3 LOFCA, respectivament), equiparació que cal tenir en compte quan s'analitza la jurisprudència constitucional sobre aquest tema. La dita reforma ha eixamplat, doncs, la capacitat de crear tributs autonòmics, en tant que ha restringit la prohibició de doble imposició amb els tributs locals (STC 96/2013, de 23 d'abril FJ 10). D'aquesta manera, actualment, 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'establia a l'article 6.2 LOFCA en relació amb els impostos gravats per l'Estat.

La interdicció de l'equivalència, com hem assenyalat, persegueix que els tributs comparats siguin diferents, per la qual cosa el Tribunal Constitucional, en la STC 96/2013, que reproduïx doctrina anterior, afirma que el mètode de comparació ha de partir, en primer lloc, de l'examen del fet imposable, tenint en compte la redacció que el legislador estatal i l'autonòmic hagin atorgat a aquest element del tribut, tot i que aquest examen no es pot limitar a la simple comparació de la seva definició legal, sinó que «será preciso atender a las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos» (FJ 11).

Així, seguint l'esmentada Sentència i fonament jurídic, el test de l'equivalència haurà d'incloure també:

«los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con el hecho imponible, es decir, los sujetos pasivos, que constituyen el aspecto

subjetivo del tributo, la base imponible, que representa la cuantificación del hecho imponible, la capacidad económica gravada... o los supuestos de no sujeción y exención” extendiéndose lógicamente también a los elementos de cuantificación del hecho imponible.»

A més a més, la finalitat fiscal o extrafiscal, a la qual ens referirem àmpliament en l'apartat següent, pot ser igualment, a parer del Tribunal, un criteri que permeti distingir els fets imposables, com es diu a la STC 122/2012 (FJ 4 i 7), reiterat en la citada STC 96/2013 (FJ 11).

En suma, el Tribunal Constitucional exigeix prendre en consideració tots els elements del tribut amb l'objectiu de realitzar la comparació entre dues formes impositives. De fet, el que es prohibeix és que es repliquin íntegrament, en seu autonòmica, els elements essencials d'un tribut estatal (DCGE 9/2014, FJ 2.3), ja que això implicaria doble imposició per als ciutadans per un mateix concepte.

El test d'equivalència es pot traslladar també, com hem dit, a la comparació entre els tributs autonòmics i els d'àmbit local, ja que l'argumentació que acabem d'extractar serveix també per a l'article 6.3 LOFCA, després de la modificació esmentada de 2009. Així, el Tribunal Constitucional ha assimilat els dos apartats de l'article 6 LOFCA, d'acord amb la identitat literal actual dels preceptes (STC 122/2012, FJ 3), la qual cosa ha servit per declarar la constitucionalitat de diversos tributs autonòmics, en tant que no vulneraven l'article 6.3 LOFCA (a més de la Sentència ara esmentada, es poden citar, en la mateixa línia, les STC 197/2012, de 6 de novembre; 208/2012, de 14 de novembre; 210/2012, i 96/2013).

3. Una vegada exposat el marc corresponent a la prohibició de la doble imposició exigida en l'article 6.2 i .3 LOFCA, ens correspon ara examinar 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, per tal de corroborar la seva índole predominantment contributiva o no.

A) El Tribunal Constitucional ha diferenciat entre el caràcter fiscal i extrafiscal dels tributs. En aquest sentit, en la STC 60/2013 (FJ 2), fent un resum de la doctrina anterior, pren en consideració si els impostos pretenen, bé el finançament de la despesa pública general, constituint una font d'ingressos o mitjans econòmics per satisfer les seves necessitats financeres generals, o bé si la seva intenció principal és, en canvi, la d'obtenir un finançament sectorial, com a instrument al servei de polítiques específiques distintes de la purament recaptatòria d'abast general, per la qual cosa la finalitat extrafiscal, a més a més, pretén «coadyuvar a disuadir a los sujetos pasivos de la realización de una determinada conducta, del incumplimiento de ciertas obligaciones o, dicho en términos positivos, su intención es estimular o incentivar una determinada actuación» (STC 122/2012, FJ 4).

Com és sabut, un tribut, per definició, té un component contributiu. Tanmateix, aquest es pot generar igualment atenent les necessitats d'una determinada política pública o per impulsar un comportament procliu a un determinat principi constitucional. Els tributs, doncs, a més a més de ser un mitjà per obtenir recursos per al sosteniment de la despesa pública, poden servir per atendre la realització dels principis i els fins continguts a la Constitució (art. 2 LGT). De manera que la figura impositiva, sense perdre el seu sentit identificador original, pot obeir a la vegada a un altre objectiu sectorial, tenint-hi aquest darrer un sentit predominant. Per tant, a partir de la constatació que les dues finalitats no són incompatibles entre si, cal veure quin tret característic preval, bé la finalitat contributiva o bé la retributiva, la qual cosa permetrà d'escatir el seu caràcter exclusivament fiscal o més aviat extrafiscal. Per exemple, en la STC 168/2004, FJ 10.c, es considera que la protecció civil dóna al *gravamen* examinat un vessant retributiu que preval

respecte de l'estrictament fiscal, de manera que aquest darrer no és el fi exclusiu del tribut.

El Tribunal Constitucional en una diversitat de sentències ha acceptat que la tributació autonòmica pugui tenir també caràcter extrafiscal, fet que ha donat a les comunitats autònomes un espai impositiu propi, que, d'altra manera, li seria més difícil d'assolir.

«en lo que se refiere a la alegada finalidad extrafiscal del tributo, desde la STC 37/1987, de 26 de marzo, dijimos que "constitucionalmente nada cabe objetar a que, en general, a los tributos pueda asignárseles una finalidad extrafiscal y a que, ya más en particular, las Comunidades Autónomas puedan establecer impuestos con ese carácter" [STC 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 a)].» (STC 122/2012, FJ 4)

Ultra això, el caràcter extrafiscal dels tributs autonòmics ha trobat un camp adobat en les polítiques ambientals, fins al punt que la fiscalitat ambiental es considera prototípica d'aquest caràcter, tot i compartir la finalitat contributiva. L'objectiu ambiental respon als principis constitucionals, comunitaris i internacionals del medi ambient, com ara al de «qui contamina paga» (art. 191.2 TFUE i art. 45.3 CE) o al de «precaució i acció preventiva» (art. 191.2 TFUE), de forma que el que es persegueix amb la fiscalitat ambiental és la internalització de despeses, ignorades o infravalorades, provocades a la societat per l'exercici d'accions contaminants o per la possibilitat incerta que es produeixin de forma greu en el futur. En aquest sentit, de conformitat amb l'indicat principi de «qui contamina paga», l'obligació de reparar incumbeix els operadors econòmics no només en relació amb els danys causats directament per la contaminació, sinó que també s'han de computar les despeses relacionades amb el risc de contaminar (STJUE, Gran Sala, de 9 de març de 2010, *Raffinerie*

*Mediterranee (ERG) SpA, Polimeri Europa SpA i Syndial SpA contra Ministero dello Sviluppo economico i altres, assumpte C-378/08, § 57).*

Segons el Tribunal Constitucional, la finalitat extrafiscal dels tributs autonòmics ambientals permetria justificar la no-existència de la doble imposició amb altres tributs estatals o locals, com igualment es pot argumentar en relació amb altres elements del tribut. Ara bé, aquesta finalitat no solament ha de ser al·legada, sinó que ha de caracteritzar la configuració del tribut (STC 179/2006, FJ 10), de manera que la prevalença de l'element ambiental i extrafiscal s'ha de poder determinar a partir de les evidències de la llei que configura el tribut, o almenys a partir d'indicis plasmats en els diferents elements del règim jurídic del tribut. En qualsevol cas, s'ha d'evitar que l'existència d'un tribut ambiental i la seva conformitat *ab initio* amb el bloc de la constitucionalitat permetin cobrir una necessitat de finançament autonòmica sota l'excusa ambiental, de manera que aquesta justificació ha de ser present en l'impost en el seu conjunt i ha de prevaldre respecte de la finalitat merament recaptadora.

B) En aquest sentit, ressaltarem, a la llum de la jurisprudència, els principals indicadors de l'existència d'una finalitat extrafiscal ambiental en la configuració d'un tribut.

Amb caràcter general, tot el règim jurídic de l'impost ha de contenir una relació amb l'entorn, basada en l'article 45 CE, que és la referència constitucional bàsica del dret al medi ambient i, per tant, la finalitat ambiental ha d'estar connectada amb l'articulat que conté el règim jurídic del tribut de manera que el caràcter extrafiscal ha de quedar reflectit en l'estructura de l'impost (STC 122/2012, FJ 4). Així doncs, el caràcter ambiental no pot ser una finalitat aparent (STC 168/2004, FJ 9), sinó que ha de ser un objectiu que impregni de forma rellevant tot el tribut.

Per aquest motiu, no és suficient amb el fet que el preàmbul de la norma indiqui que aquesta es fonamenta en la finalitat ambiental «sino que es preciso que dicha finalidad encuentre reflejo en los elementos centrales de la estructura del tributo» (STC 85/2013, d'11 d'abril, FJ 3).

Tampoc no és suficient la circumstància que la denominació del tribut expliciti que es tracta d'un impost ecològic (entre d'altres, STC 85/2013, FJ 3, i 60/2013, FJ 3). El Tribunal afirma que seria un simple nominalisme entendre que la denominació legal sigui un element determinant ja que «las categorías tributarias, más allá de las denominaciones legales, tienen cada una de ellas la naturaleza propia y específica que les corresponde de acuerdo con la configuración y estructura que reciban en el régimen jurídico a que vengan sometidas» (STC 296/1994, de 10 de novembre, FJ 4, reiterat a la STC 73/2011, de 19 de maig, FJ 4).

D'aquesta forma, s'han d'analitzar aquests 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.

Pel que fa a la base imposable, aquesta ha de tenir relació com a regla general, si és possible, amb la capacitat contaminant o pertorbadora del medi ambient, de manera que el que es gravi, això és, el fet imposable, sigui precisament l'activitat contaminadora (STC 179/2006, FJ 10). En aquest sentit, la quota s'ha de poder modular, segons es produeixi més o menys contaminació; per tant, segons tingui major o menor impacte ambiental. En funció del grau de contaminació produït o que, eventualment, es pugui produir hi haurà d'haver un increment en la contribució. Naturalment, amb el benentès que són activitats permeses, ja que el pagament no pot defugir les

sancions penals o administratives previstes (art. 45.3 CE). El caràcter extrafiscal dels impostos pretén orientar, desencoratjant-les, les activitats contaminants, però no pot donar cobertura a activitats sancionables, ja que la tributació ambiental no persegueix ni consent que mitjançant la consignació d'un preu es pugui contaminar.

La quantificació de l'impost ha de mesurar el grau de contaminació, independentment del nivell de riquesa obtingut per l'agent contaminador. Cal atendre el volum de la contaminació i no el volum d'ingressos bruts de l'explotació (STC 179/2006, FJ 6). Per tant, la base imposable no s'ha de connectar amb «el valor productiu», sinó amb l'activitat contaminant o amb la intensitat de la incidència o del risc en el medi ambient (STC 179/2006, FJ 9). En aquest darrer cas, quan l'actuació no és immediatament lesiva de l'entorn, perquè es tracta d'una afectació mediata, les afirmacions anteriors haurien de ser matisades, pel fet que el que es preveu és el risc que es pugui produir una lesió ambiental, si bé encara no hi ha cap contaminació efectiva.

També pot constituir una demostració del caràcter protector de l'entorn el fet que el tribut, en la base imposable o en altres elements, contingui instruments que estimulin les activitats protectores del medi ambient, que previnguin o reparin danys ambientals. Així la norma hauria de preveure inversions per minorar l'afectació ambiental, present o futura, o bé mesures que no incentivin les accions clarament nocives per a l'entorn (STC 179/2006, FJ 6 i FJ 9, respectivament).

Quant al contribuent de l'impost, el subjecte obligat pel tribut, ha de tenir igualment una certa relació amb la finalitat extrafiscal. D'aquesta manera, ha de ser l'agent contaminador o, en cas de la previsió d'una contaminació potencial o eventual, aquell que realitza l'activitat productora del risc. La regulació del tribut s'ha d'articular de forma que tingui en compte «la capacidad o aptitud de cada uno para incidir en el medio ambiente que se

dice proteger» (STC 289/2000, FJ 5), i no s'ha de desvincular el comportament del subjecte de la incidència ambiental (STC 196/2012, FJ 3). Això és, s'ha de preveure l'impacte directe o indirecte en què incorren els subjectes destinataris del tribut.

Per contra, la jurisprudència constitucional, amb una certa contestació interna, destaca la insuficiència d'altres elements per si sols per justificar el caràcter extrafiscal, com ara, la dels supòsits d'exempció. En opinió del Tribunal no n'hi ha prou amb la introducció d'elements conjunturals o accessoris de caràcter ecològic (STC 122/2012, FJ 4).

El Tribunal Constitucional també matisa, com a element a tenir en compte, l'afectació del tribut. Quan la recaptació serveix per finançar actuacions protectores ambientals (ITC 456/2007, de 12 de desembre, i STC 196/2012, FJ 4), s'està indicant la finalitat del tribut, però, a parer del Tribunal, l'afectació ambiental tampoc no és determinant. Així, ha entès, en un supòsit concret, que la vinculació dels ingressos obtinguts amb la protecció de l'entorn no ha de ser genèrica, sinó més aviat específica, tendent a combatre o reparar el dany causat d'una forma més efectiva, tot evitant la referència a finalitats més vagues o imprecises, que no justifiquen prou la significació ambiental de l'impost. En aquest sentit, en la STC 179/2006, per al cas enjudiciat, ha dit que:

«basta la mera lectura de la citada disposición adicional para constatar que no existe la pretendida afectación a actuaciones concretas tendentes a combatir o reparar el daño provocado al medio ambiente por quienes son llamados por la norma legal al pago del tributo, sino una previsión genérica para financiar cualquier medida o programa de carácter medio ambiental como, por ejemplo, los programas "que estimulen la reducción, reutilización y reciclaje de residuos" o "de apoyo al transporte público".» (FJ 10)

Aquesta posició força estricta ha estat criticada per un vot particular a la mateixa Sentència i per part de la doctrina, ja que no es pot obviar que l'afectació del tribut és necessàriament un indicador més de la política que es vol seguir, mitjançant l'obtenció directa de recursos que no s'haurien d'emprar per a altres activitats diferents de la finalitat ambiental. Una altra cosa diferent, fora de la mera l'argumentació jurídica, és que la restricció d'emprar els recursos obtinguts a unes determinades polítiques sigui econòmicament una opció més o menys encertada i més o menys controlable.

Tot i així, la doctrina establerta pel Tribunal, en un altre supòsit, indica que el tribut no ha de perseguir obtenir una nova font d'ingressos públics, sinó que ha de destinar els recursos a una finalitat concreta, vinculada al caràcter extrafiscal. En el cas de la STC 168/2004, a un fons de prevenció sustentat en la política de protecció civil. Així, afirma que:

«de la regulación legal del gravamen se infiere su inmediata vinculación a la realización de una política pública sectorial, aquí la prevención de grandes riesgos, así como su afección a la financiación de un fin concreto, puesto que el producto íntegro del gravamen se destina a la constitución de un fondo de seguridad [...]. Consecuentemente, cabe afirmar que el legislador autonómico no ha creado una nueva fuente de ingresos públicos con fines genéricamente fiscales, sino un tributo finalista encaminado a responsabilizar a los creadores de riesgos para la protección civil en la prevención y lucha contra los mismos.» (FJ 10.b)

En resum, 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, de manera que es pot justificar aquest tribut si té, bé una relació directa protectora del medi

ambient, establint mesures concretes tuitives de l'entorn, o bé indirecta, tenint en compte el risc o la prevenció ambiental.

***Tercer. L'examen de l'adequació de l'articulat del Projecte de llei al bloc de la constitucionalitat***

A fi d'efectuar l'anàlisi dels articles qüestionats per la sol·licitud i la seva conformitat amb el bloc de la constitucionalitat, primerament confrontarem el capítol III del Projecte de llei amb l'article 6.2 LOFCA, en la mesura que l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica, que s'hi regula, pugui duplicar inadecuadament l'impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica (IVPEE), previst a la Llei estatal 15/2012. En segon lloc, verificarem si la finalitat ambiental del Projecte de llei pot fer compatible l'impost qüestionat amb la LOFCA. Per això, s'examinarà si l'estructura i els elements bàsics del tribut permeten concloure que es tracta d'un impost d'índole ambiental i, per tant, de factura extrafiscal. A l'últim, analitzarem el capítol IV del Projecte de llei, referit, com ja hem dit, a aspectes comuns dels tres impostos que regula aquesta norma.

1. El capítol III del Projecte de llei intitulat com «Impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica» inclou els articles 21 a 30 PL i fa referència al règim jurídic de l'impost, tot seguint l'estructura ordinària dels tributs.

La sol·licitud entén, com hem apuntat també en el fonament jurídic primer, que «hi ha una coincidència entre el fet imposable» de l'impost català i de l'impost estatal, establert a la Llei 15/2012, dins de les mesures fiscals per a la sostenibilitat energètica. Segons els peticionaris «[t]ots dos impostos graven com a fet imposable la producció d'energia elèctrica». Tanmateix, els sol·licitants admeten que en la pretesa duplicat entre els fets imposables, «no és suficient amb la comparació entre dues definicions legals, sinó que [...] s'ha de prendre en consideració tots els elements del tribut». Entre



aquests cal atendre a la finalitat que persegueixen ambdós impostos, la qual, segons la sol·licitud, a més de la recaptadora, té «com a objectiu introduir l'element ambiental en el sistema tributari». Per tant, conclouen que el Projecte de Llei, quan regula aquest impost, incorre en el supòsit de doble imposició prohibit per l'article 6.2 LOFCA.

A) D'acord amb la nostra funció consultiva, per esbrinar si hi ha contradicció o no entre el Projecte de Llei i l'esmentat article 6.2 LOFCA, cal comparar, entre d'altres elements essencials d'un tribut, els fets imposables de cadascun, que han estat definits des de la STC 37/1987, FJ 14, i que constitueixen el punt de partida d'aquesta anàlisi (STC 96/2013, FJ 11).

Per tant, a fi d'efectuar l'esmentada confrontació, d'una banda, descriurem el fet imposable de l'impost objecte de dictamen, d'acord amb la definició legal que efectua l'article 23 PL. I, de l'altra, examinarem el fet imposable de l'IVPEE, segons la redacció de l'article 4 de la Llei 15/2012.

Entre aquestes dues regulacions hi ha una analogia fonamentada en el fet que ambdós preceptes posen l'accent en la producció de l'energia elèctrica, si bé, en el cas del Projecte de Llei, es té en compte exclusivament la producció termonuclear de l'energia, mentre que en la Llei estatal es consideren altres sistemes de producció, que inclouen també la forma de producció gravada per l'article 23 PL esmentat (art. 4 Llei 15/2012, en relació amb el títol IV de la Llei 54/1997, de 27 de novembre, del sector elèctric, derogada per la Llei 24/2013, de 26 de desembre, del sector elèctric, que també els recull al seu títol IV).

A més d'aquesta distinció material, cal posar de manifest una altra diferència funcional: l'impost estatal grava les activitats de producció, exclusivament en la mesura que *s'incorporen* al sistema elèctric. Per al nostre examen, aquesta diferència no és rellevant, perquè pràcticament tota la producció d'energia

elèctrica generada a les instal·lacions termonuclears s'incorporarà al sistema precitat. Només cal excloure la que serveix per fer funcionar tot el recinte de producció, que, atenent el conjunt de la producció, no és significativa.

D'altra banda, en la formulació del fet imposable, l'impost estatal no fa cap mena de referència a l'impacte o incidència ambientals, ni tampoc al risc o dany potencials sobre l'entorn que, en canvi, consten explícitament en el Projecte de Llei (art. 23).

De la comparació que acabem d'efectuar, i malgrat les diferències constatades, podem concloure que hi ha una semblança substantiva en la configuració dels fets imposables d'ambdós impostos. Aquesta similitud s'estén també als subjectes passius que, tant en un com en l'altre impost, fan referència a les persones que realitzin l'activitat (art. 5 Llei 15/2012 i 24 PL).

Dit això, cal recordar, però, que, d'acord amb la jurisprudència constitucional (STC 96/2013, FJ 11), 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 atendre a altres circumstàncies, com ara l'anàlisi dels altres elements bàsics del tribut, entre els quals hi ha, entre d'altres, el subjecte passiu, que ja hem tractat, o particularment la finalitat de l'impost, que examinarem de forma separada més endavant.

Aquesta mateixa doctrina ha estat també recordada en la STC 110/2014 (FJ 5), en la qual el Tribunal constata la identitat quasi plena entre la Llei foral 24/2012, de 26 de desembre, reguladora de l'impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica a Navarra, i la Llei estatal 15/2012, en la regulació que efectua sobre l'impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica. La denominació de l'impost és idèntica, com també són coincidents el fet imposable i els altres trets essencials dels dos tributs, llevat

del règim de les exempcions, per la qual cosa el veredicta del Tribunal és l'existència de doble imposició vedada per l'article 6.2 LOFCA (STC 110/2014, FJ 5).

B) Així doncs, per a la nostra anàlisi, hem de seguir confrontant els dos impostos que ens ocupen, descrivint els aspectes més rellevants que els assimilien o que els distingeixen. A banda de l'àmbit territorial al qual s'apliquen, que és lògicament diferent, cal dir que centrarem la nostra atenció en aquells elements que condicionen el test d'equivalència que hem de realitzar, a fi de descartar la vedada doble imposició establerta en l'apartat segon de l'article 6 LOFCA. Amb aquesta finalitat, hem d'obviar entrar en l'estudi detallat dels elements reguladors accessoris que no determinen la naturalesa i la configuració bàsica de cada impost i, que, per tant, no tenen rellevància en relació amb el test d'equivalència. Entre aquests podem citar: el període impositiu; el procediment d'autoliquidació o de pagament fraccionat; la forma de gestió, recaptació i inspecció; així com el règim d'infraccions, de sancions, de recursos i de reclamacions.

Constatades les semblances entre els dos tributs quant al fet imposable, als subjectes passius i relativament a la denominació del tribut, hem d'assenyalar en una primera lectura, com a dissimilituds, la justificació de la seva aprovació reflectida en el preàmbul, l'objecte del tribut, l'afectació, la base imposable, el tipus de gravamen i la naturalesa més o menys contributiva. A més, cal atendre especialment a la finalitat del tribut, en tant que tret característic que pot afectar tant globalment com particular els diversos components del tribut.

Pel que fa a la justificació de l'adopció dels impostos, el preàmbul de la Llei 15/2012 assenyala, per a totes les mesures, que «la Llei ha de servir d'estímul per millorar els nostres nivells d'eficiència energètica a la vegada que permet assegurar una millor gestió dels recursos naturals i seguir

avançant en el nou model de desenvolupament sostenible, tant des del punt de vista econòmic i social, com mediambiental» (apt. I, par. tercer). Per tant, hi ha una voluntat general de protegir el medi ambient, que coincideix amb la del Projecte de Llei objecte de dictamen, tot i que en relació amb l'IVPEE s'afirma que la seva implantació també obeeix a altres criteris, com ara «afavorir l'equilibri pressupostari», ja que cal atendre a «la generació de costos molt rellevants necessaris per al manteniment de la garantia de subministrament» (apt. II, par. primer i segon, respectivament). Per la seva banda, el preàmbul del Projecte de Llei, pel que fa a la justificació dels tres impostos que s'hi preveuen, sense negar el caràcter fiscal, està més orientat, en canvi, a la incidència ambiental.

La denominació de la Llei 15/2012 és de mesures fiscals de sostenibilitat energètica, entre les quals s'hi conté l'impost sobre el valor de la producció de l'energia elèctrica, que, pel seu nom, és més genèric que el de producció termonuclear de l'energia elèctrica, més específic, almenys, pel que fa a la forma de generació de l'energia. En conseqüència, hi ha una certa concurrència en el fet d'indicar que es pretén gravar fonamentalment la producció de l'energia, tot i que delimitada en un àmbit més concret, pel que fa a l'impost català. En la Llei estatal, a més, la referència al valor connota la producció amb els guanys que aquesta genera.

L'objecte del tribut estatal és la producció d'energia, en tant que sigui incorporada al sistema elèctric (art. 1 Llei 15/2012); mentre que l'objecte 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 (art. 21 PL). Per tant, malgrat la coincidència parcial de l'objecte, l'objectiu de cada gravamen pren direccions divergents.

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 (art. 22.1 PL) i la millora de la competitivitat i diversitat econòmica de les zones afectades (art. 22.2 PL).

La base imposable de l'impost estatal es fonamenta en l'import que s'obtingui per la distribució de l'energia (art. 6 Llei 15/2012), mentre que el Projecte de Llei la defineix a partir de la producció bruta d'electricitat (art. 26.1 PL). Sobre el que s'ha d'entendre per «import total» en la Llei estatal, la Direcció General de Tributs del Ministeri d'Hisenda i Administracions Públiques ha evacuat una consulta vinculant (Reg. 2013-02541), segons la qual la susdita expressió significa les entrades brutes d'ingressos generats per l'activitat que ha rebut el contribuent; és a dir, no es grava el «resultat de l'activitat», sinó la «magnitud de les retribucions econòmiques», això és, el benefici obtingut. En relació amb la base imposable, el tipus de gravamen del primer és un «percentual» dels guanys (art. 8 Llei 15/2012), en canvi, el del segon s'expressa en euros per quilowatt hora (art. 27 PL), en tant que euro per unitat de producció energètica.

El Tribunal Constitucional, en sentències recents com ara en la STC 96/2013 (FJ 12), en comparar les bases imposables, demana que aquestes es posin en relació amb els fets imposables, la qual cosa pot aportar uns criteris distintius que poden ser suficients per afirmar que no hi ha un fet imposable idèntic i superar la prohibició establerta en l'article 6 LOFCA. En el supòsit que ens ocupa, la relació entre fet i base imposable posa en relleu que l'impost estatal fa prevaldre els beneficis sobre la producció. Així doncs, tenint en compte que és aquesta última i no els primers la que eventualment pot afectar l'entorn o generar un risc potencial, podem entendre, en una primera apreciació, que en l'impost estatal predomina la finalitat fiscal per sobre de l'ambiental.

Arribats a aquest punt, atès que la comparació dels diversos elements dels impostos no ens porten a una decisió conclouent, caldrà analitzar més a fons el caràcter ambiental d'ambdós tributs, a fi de poder decidir si la seva finalitat és, en conjunt, prou diferent per evitar la doble imposició prohibida. A aquest efecte, ens referirem a continuació a l'impost estatal, i posteriorment tractarem l'estudi de l'impost del Projecte de Llei qüestionat, d'acord amb la forma de procedir enunciada al començament.

En la Llei estatal, si bé s'esmenta també la importància ambiental de l'impost, aquest es construeix amb una clara finalitat recaptatòria a fi de disminuir el dèficit tarifari estatal. En relació amb aquest desavenc existeix tot un reguitzell normatiu previ, sense obviar que aquest objectiu no ambiental es trasllueix igualment en el preàmbul de la Llei estatal, com hem indicat abans. En aquest sentit, la regulació general del sector elèctric no limita ni prohibeix l'establiment de tributs autonòmics en matèria ambiental o energètica, àdhuc l'article 17.7 de la Llei 24/2013, de 26 de desembre, del sector elèctric recull la possibilitat d'establir suplementos territorials al peatge d'accés a la xarxa per al cas de les activitats gravades amb tributs, que seran de caràcter autonòmic o local (STC 60/2013, FJ 2).

A més, com acabem d'assenyalar, en l'impost estatal la base imposable es vincula als beneficis obtinguts, cosa que posa en dubte el seu caràcter ambiental, ja que «la configuración de la base imponible a partir únicamente del volumen de ingresos brutos de explotación pone de relieve que [l'impost controvertit] no grava realmente la actividad contaminante, ya que la capacidad de contaminar no depende de la cuantía de los ingresos brutos, sino de otros factores como, por ejemplo, de las inversiones realizadas para evitar precisamente la afectación del medio ambiente» (STC 289/2000, FJ 6; reproduïda parcialment en la STC 179/2006, FJ 8).

2. Una vegada exposats els dubtes sobre la finalitat ambiental de l'impost estatal procedirem a escatir si aquesta està present en l'estructura de l'impost català qüestionat, cosa que ens permetrà valorar l'adequació de la norma catalana al bloc de la constitucionalitat; o sigui, si el Projecte de Llei s'adequa a l'article 6.2 LOFCA.

A) L'expressió ambiental la trobem en el títol originari del Projecte de Llei en la seva tramitació parlamentària. La primera intitulació d'aquesta norma en entrar al Parlament ha sofert modificacions poc rellevants als nostres efectes, amb alguna excepció, al llarg de la seva tramitació. Així, hi ha canvis de caràcter gramatical, alguna addició conceptual mínima i un canvi d'ordre en la presentació dels impostos. Per contra, és de destacar que el tribut qüestionat per la sol·licitud, segons la intitulació original del Projecte de Llei, d'acord amb el que figura com a Tram. 200-00016/10, és «l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica per la seva incidència en el medi ambient». En aquest títol primerenc es marca explícitament el caràcter ecològic del tribut. Tanmateix aquest incís final d'indole ambiental es perd en la rúbrica del capítol III i també desapareix del títol de la mateixa Llei, d'acord amb el text que reproduïx el Dictamen de la Comissió d'Economia, Finances i Pressupost del Parlament.

Probablement la intitulació original no expressava amb precisió la caracterització de l'impost, ja que no es referia als riscos o al dany potencial d'aquest tipus de generació d'energia. En tot cas, però, apuntava una finalitat de caràcter extrafiscal en referir-se a la «incidència» que podia tenir la producció termonuclear sobre «el medi ambient», encara que això anterior no seria suficient per arribar a justificar plenament la fiscalitat ambiental, a parer de la jurisprudència constitucional.

B) Pel que fa al preàmbul, es distingeix la part d'aquest referida als tres impostos, que es contenen en el Projecte de llei, amb la dedicada al capítol tercer, específica de l'impost qüestionat.

En relació amb la introducció dels tres tributs, en l'exposició de motius es diu que la Unió Europea recomana emprar la fiscalitat ambiental com a instrument protector de l'entorn, encara que aquesta proposta no s'ha fet estrictament en l'àmbit de la producció de l'energia nuclear (1r par.). El preàmbul, en la part general, també fa esment de la doble naturalesa dels tributs instituïts. D'una banda, l'extrafiscal, en tant que es pretén «orientar el comportament dels agents econòmics afectats, amb la interiorització dels costos no desitjats i de les externalitats negatives que generen amb llur activitat, amb l'objectiu de contribuir a la millora i la preservació del medi ambient». I, de l'altra, la de caràcter fiscal, tot reconeixent que només *una part*, no predeterminada, es destinarà «a les despeses i inversions públiques en matèria de medi ambient i, en general, a les polítiques de foment de la preservació i la millora de la qualitat del medi ambient» (3r par.). Lògicament la *part* destinada a polítiques ambientals hauria de ser significativa, a fi de caracteritzar més clarament els impostos previstos, altrament hi predominaria la finalitat fiscal.

Respecte als dos paràgrafs dedicats a l'impost qüestionat (9è i 10è par., respectivament), el primer recorda com a antecedent recent la Llei valenciana 10/2012, del 21 de desembre, de mesures fiscals, de gestió administrativa i financera i d'organització de la Generalitat, que és el precedent més immediat d'impostos energètics que incideixen en el medi ambient, tot i que és per pocs dies anterior a la Llei estatal 15/2012. Així, l'article 154 d'aquesta Llei valenciana, de l'impost sobre activitats que incideixen en el medi ambient, diu, en el punt dos (1.a), sobre el fet imposable, que el constitueixen «los daños, impactos, afecciones y los



riesgos para el medio ambiente» derivats de la producció d'energia elèctrica, dins de la qual hi ha la nuclear (punt vuit.1.a).

I el segon d'aquests paràgrafs del preàmbul, reproduïx, d'una banda, l'article 21 del Projecte de Llei, relatiu a l'objecte de l'impost català de producció termonuclear d'energia elèctrica, i, de l'altra, adverteix de la modificació de la Llei 4/1997, de 20 de maig, de protecció civil de Catalunya, que, per evitar gravar dues vegades les centrals nuclears ubicades a Catalunya, les exclou de la tributació del *gravamen*.

Aquesta darrera citació és d'interès ambiental en la mesura que el tribut previst per a la protecció civil s'estableix a fi de contribuir a «finançar les activitats de previsió, prevenció, planificació, intervenció, informació i formació» (art. 58.1). Aquestes, segons l'article 1.1, comprenen «les accions destinades a protegir les persones, els béns i el medi ambient davant situacions de greu risc col·lectiu, catàstrofes i calamitats públiques», entre les quals hi ha el risc nuclear (art. 59.1.cinquè). Accions que poden originar l'activació de plans de protecció civil, que comporten la incorporació de mitjans de la Generalitat (disposició addicional segona.2). Per aquest motiu, l'article 22.1 PL afecta una quantitat fixa anual de dos centenars de milers i escaig d'euros al finançament del pla especial de protecció civil. La Llei 4/1997 és la que precisament va ser avalada per la STC 168/2004, en tant que contenia una finalitat extrafiscal, que emparava el *gravamen* previst.

El fet que no s'expliciti la finalitat extrafiscal en la mateixa rúbrica de denominació de l'impost i que no quedi suficientment accentuada i motivada en el preàmbul de la norma posa en qüestió el caràcter ambiental, tot i que, com hem dit, segons la doctrina constitucional, no n'hi ha prou amb una referència d'aquesta mena en el preàmbul o en la denominació de la Llei (STC 60/2013, FJ 2; i 168/2004, FJ 9), per la qual cosa cal realitzar un examen més intens del règim jurídic de l'impost.

Igualment, tampoc no seria suficient que formalment la norma s'emparés en l'article 45 CE, en el principi «qui contamina paga», o eventualment en la producció d'un risc per a la salut o l'entorn, cosa que, d'altra banda, el Projecte de Llei no fa explícitament.

Per tant, la referència a la incidència ambiental, que utilitza el legislador, no ha de ser una menció merament retòrica o «aparent» (STC 164/2004, FJ 9, amb citació de la STC 289/2000, FJ 5), sinó que ha de ser congruent amb els elements que configuren l'impost.

C) Entre els elements més significatius del tribut, en primer lloc, cal comprovar la projecció de la finalitat ambiental en el fet imposable. L'article 23 PL indica que el fet imposable està constituït per «la producció termonuclear d'energia elèctrica, per l'efecte que pot tenir en el medi ambient i pel dany que eventualment hi pot produir». La caracterització ambiental hi apareix com efecte resultant de la producció, però no es grava l'element contaminant en si, que és incert en la seva formulació. En aquest sentit l'objecte de l'impost (art. 21 PL) té un redactat que posa l'accent en la incidència ambiental, en lloc de posar-lo en l'activitat energètica, ja que afirma que es grava «l'impacte i el dany eventual en el medi ambient derivats de l'activitat de producció termonuclear», tal com s'ha anticipat en el preàmbul, cosa que hauria de comprovar-se en la manera de formular la base imposable i que, en tot cas, servirà per interpretar sistemàticament aquesta i el fet imposable.

A diferència de l'impost estatal, el Projecte de Llei determina un fet imposable més específic. En el primer es grava fonamentalment l'activitat productiva centrada en el camp energètic, sense prendre en consideració la forma de produir l'energia, que en el cas del Projecte de Llei és la producció termonuclear. La concreció del fet imposable hauria d'obeir a una selecció

d'aquest element, d'acord amb criteris ambientals, segons el qual el fet imposable gravés aquella activitat productiva més contaminadora o més riscosa. Això anterior, corroboraria que es tracta d'un instrument de fiscalitat ambiental i no únicament contributiu, en tant que es descartarien de la tributació les energies menys contaminants.

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 podríem 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, per donar més efectivitat a l'article 45 CE i a la política ambiental de la Unió Europea, entre els quals hem de citar les denominades energies renovables o les de generació per salt d'aigua (les hidroelèctriques), que no es graven a Catalunya. Es tracta d'un incentiu indirecte ja que, en no ser objecte del tribut, resulten afavorides per la raó, no explicitada, de ser menys contaminants. De retruc, l'activitat gravada corrobora l'elecció del legislador de tributar la font energètica que pot incidir més negativament en el medi ambient. Tanmateix, aquest raonament no s'expressa ni es justifica en el preàmbul.

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. En aquest sentit, altres comunitats autònomes (Extremadura i Comunitat Valenciana)

preveuen gravàmens diferents, segons quina sigui la font de producció, atès que llurs impostos graven més d'una font, de grau diferent de contaminació.

En el cas que ens ocupa, com que l'impost objecte de dictamen només grava la producció d'energia termonuclear, cal veure si altres formes de generació d'energia, d'acreditat efecte contaminant, estan gravades per altres tributs, ja que un impost no es pot considerar aïllat de la resta del sistema tributari.

En el mateix Projecte de Llei, mitjançant distintes formes impositives, es graven altres fonts de producció energètica, com ara la generació d'electricitat a partir de la combustió de carbó, hidrocarburs o gas. El fet que aquestes activitats estiguin gravades per un altre impost facilita que el tribut especialment sol·licitat gravi una sola forma de producció, en comparació amb les altres, més neta, però riscosa.

Aquesta opció, sense que se'n faci menció en el preàmbul, i per tant no es conegui quina és la veritable intenció del legislador, es pot deduir del contingut del Projecte de Llei, en tant que el capítol II (art. 11 a 20 PL) estableix l'impost sobre l'emissió de gasos i partícules a l'atmosfera produïda per la indústria, que, en particular, grava un seguit de substàncies (art. 12 PL) amb «la finalitat d'incentivar conductes més respectuoses amb el medi ambient atmosfèric i aconseguir una millor qualitat de l'aire» (art. 11 PL). Entre les instal·lacions que produeixen les substàncies previstes hi ha les que generen energia mitjançant «la combustió de combustibles fòssils, residus o biomassa, i també les instal·lacions de cogeneració» en unes determinades quantitats (annex I.1.1 de la Llei 20/2009, del 4 de desembre, de prevenció i control ambiental de les activitats, d'acord amb la potència tèrmica fixada a l'art. 11 PL). Per ratificar aquestes conjectures, la pressió fiscal sobre la producció d'energia més contaminant hauria de ser superior a les que ho són menys.

A més, mentre que la mera producció termonuclear d'energia no és directament contaminant, sí que ho són, i molt, els residus radioactius que produeix, de manera que aquests també poden ser objecte de tributació. Així, es pot diferenciar entre la producció d'energia i la generació de residus, els quals, actualment, són gravats per la Llei estatal 15/2012, concretament a través de l'impost sobre la producció de combustible nuclear gastat i residus radioactius resultants de la generació d'energia nucleoelectrica, d'una banda (art. 15 a 18), i del de l'activitat d'emmagatzematge de combustible nuclear gastat i residus radioactius en instal·lacions centralitzades, de l'altra (art. 19 a 27), els quals, a més dels residus, graven la no-reposició natural de l'urani.

Finalment, analitzarem la tercera condició a tenir en compte, en relació amb el caràcter no contaminador directe de l'energia termonuclear. El que es pot gravar no és tant la producció de l'energia —la realització d'una activitat—, com el risc que aquesta té en relació amb la salut i el medi ambient, ja que precisament el fet imposable es qualifica pel risc que implica la realització de l'activitat productiva. El pressupòsit de fet de naixement de l'obligació tributària no seria tant la producció de l'energia com el risc mediambiental que la generació d'aquesta, mitjançant el procediment termonuclear, comporta. D'aquesta manera té sentit l'opció del legislador de no gravar realment l'activitat productiva, perquè genera rendes, ni tampoc la contaminació efectiva o l'impacte ambiental, sinó el perill de contaminació potencial al qual s'ha de fer front i les despeses per mitigar aquest risc, com passa en l'àmbit de la protecció civil, amb el *gravamen* previst a la Llei catalana abans esmentada, 4/1997, que va ser declarat constitucional sense cap esmena pel Tribunal Constitucional, en la STC 168/2004. Així, l'objecte del tribut, en l'article 21 PL, com hem dit, s'hi refereix quan menciona «el dany eventual». No obstant això, la referència al risc no apareix en el règim jurídic de l'impost com la raó de l'establiment del tribut.

En conseqüència, 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.

D) Pel que fa a la base imposable i la seva quantificació, cal partir de la doctrina jurisprudencial constitucional, segons la qual aquesta s'ha de connectar amb la capacitat de contaminació i s'ha de valorar la contaminació diferenciada per esglaons, la qual cosa permet una quantificació gradual. La base imposable no s'hauria, doncs, de vincular a la creació de riquesa o amb la producció, sinó, si és possible, caldria acreditar-la amb unitats contaminants.

En els articles 26 i 27 PL es tracta de la base imposable i el tipus de gravamen. La base està constituïda per la producció bruta d'electricitat i el tipus de gravamen que s'hi aplica per obtenir la quota és únic (art. 28 PL).

Si el que es vol gravar, a banda de l'impacte o l'efecte ambiental, com diuen els articles 21 i 23 PL, és el dany eventual, això és, el risc d'incidència ambiental que potencialment existeixi, 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. Es podria establir teòricament, en condicions tècniques de seguretat equivalents, una relació proporcional entre el nivell de producció i el risc de patir un incident. Si no hi ha producció, pràcticament desapareixerà el risc. A major producció, major possibilitat d'incidències, si les condicions tècniques de seguretat són idèntiques. Per tant, encara que la base imposable es refereixi a la producció i no a la contaminació, es podria considerar que la generació del risc és proporcional a la producció i, consegüentment, si el que efectivament es vol

gravar és la incidència riscosa en el medi ambient, mesurar la producció bruta, és a dir, l'energia total generada, és adequat constitucionalment, tenint en compte a més les dificultats de quantificar objectivament el dany eventual, ja que, sense tenir en compte els residus, no hi ha contaminació real en la mera producció. L'impost no depèn de la renda que es pugui produir, sinó que, a través de la producció efectiva, indica la perillositat de l'activitat productiva.

En el mateix sentit, el gravamen pot ser únic, perquè la gradació la dona la quantitat d'energia produïda. Aquesta explicació hauria d'estar reflectida en el preàmbul, ja que la producció d'energia no és un indicador directe i immediat de l'afecció sobre el medi ambient (art. 23 PL) o de l'impacte (art. 21 PL).

E) En relació amb els contribuents, aquests, a parer de la jurisprudència, han de ser els agents contaminadors. 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. L'article 24 PL diu que seran «les persones físiques o jurídiques i els ens sense personalitat jurídica [...], que duen a terme l'activitat de producció», els que potencialment poden causar el dany. Això anterior es troba en consonància amb la fonamentació que va avalar la STC 168/2004, on els subjectes passius eren els creadors dels riscos, cosa que, a la vegada, confirmava el caràcter finalista del *gravamen* català destinat a finançar activitats de protecció civil (FJ 10). No obstant això, com que el Projecte de Llei no explicita la vinculació entre la producció i el risc, aquesta connexió cal que també s'indiqui en relació amb els subjectes passius del tribut.

F) Pel que fa a la destinació o l'afectació ambiental dels recursos obtinguts amb la recaptació de l'impost, cal posar de manifest que la jurisprudència constitucional, amb una certa vacil·lació, dona poca importància a aquest

element com a expressiu de la naturalesa extrafiscal d'un tribut. Igualment, però amb major convicció, tampoc no considera gaire rellevant la previsió d'exaccions o de supòsits d'exempció per raó ambiental. Aquests darrers els qualifica de conjunturals o accessoris (STC 122/2012, FJ 4).

Respecte a aquesta darrera previsió, d'acord amb el que s'ha dit, el Projecte de Llei no preveu cap mena d'exempció o de bonificació fiscals. En la nostra opinió, tot i no ser suficient, la seva previsió sí que podria ser un indicador més de la voluntat ambientalista de la norma el fet que, per exemple, aquesta tingués traducció en una minoració de la tributació, o la introducció de noves mesures de seguretat, no obligatòries. La millora tècnica en seguretat té una relació proporcional inversa amb el risc d'accident que es pugui produir, per la qual cosa el foment de la inversió en innovació tecnològica, en el sentit de minvar el risc ambiental, es podria assolir per la via de les deduccions o d'altres beneficis fiscals, la qual cosa corroboraria la finalitat ambiental del Projecte de Llei, en tant que es constataria que la conducta del subjecte ha estat estimulada en pro del bé protegit.

Si el contribuent realitza inversions orientades a l'adopció de mesures preventives, caldria que obtingués una deducció de la quota íntegra, ja que disminueix el risc de dany ambiental i, d'alguna manera, estalvia recursos públics en aquesta direcció. Així, la figura tributària no ha de ser immune a la modificació de les conductes dels subjectes contaminants, per la qual cosa l'obligació tributària ha d'experimentar variacions en la seva quantificació final, com una plasmació del seu caràcter extrafiscal i ambiental.

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 o, segons el Tribunal Constitucional, un reforçament («[e]l carácter finalista del tributo se refuerza» per la destinació íntegra dels recursos a un determinat fi, en expressió de la STC 168/2004, FJ 2). D'acord amb el Tribunal, que el



rendiment obtingut amb l'impost s'apliqui a polítiques ambientals no és l'índex més important a l'hora de qualificar la veritable naturalesa d'un tribut (STC 179/2006, FJ 10, i 60/2013, FJ 5). Malgrat això, en algun cas ho ha considerat com a prova del caràcter extrafiscal (ITC 456/2007, FJ 7) que, a més, és susceptible de ser verificat amb les assignacions previstes a les successives lleis pressupostàries (STC 60/2013, FJ 5). En tot cas, s'ha de distingir entre que l'impost estigui afectat a determinades finalitats o que no ho estigui. En el primer cas, caldrà reconèixer una relativa finalitat extrafiscal, que no es pot deduir del segon. 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, més o menys compromesa; segons quina sigui la quantitat o la proporció de la recaptació afectada.

L'article 22 PL prescriu dos condicionaments, separats en dos apartats. El primer, que es pot relacionar amb la disposició addicional segona del Projecte de Llei, literalment diu «a l'efecte d'atendre el finançament del pla especial de protecció civil expressament destinat als riscos que puguin derivar de l'activitat gravada», parcialment s'hi destina una determinada quantia. A més, l'exoneració de les centrals nuclears per modificació de la Llei 4/1997 (art. 60.f modificat per la disp. add. 2a PL) permet vincular l'afectació directament amb el risc de determinades instal·lacions i indirectament amb el medi ambient, ja que el dany potencial és l'àmbit de l'entorn i de la salut. En canvi, la segona afectació (art. 22.2 PL) 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 atorga, no condueixen a un reforçament suficient del caràcter extrafiscal de l'impost objecte de dictamen, en tant que la finalitat ambiental és adoptada només tímidament pel Projecte de Llei. En aquest sentit, entre les

mesures que es podrien prendre, de forma additiva o alternativa, hi hauria dedicar més recursos a la protecció civil en previsió de danys ambientals causats per eventuais incidències en les centrals nuclears, o bé impulsar la recerca, tant en qüestions de seguretat com de perillositat de la producció termonuclear.

G) En suma, d'acord amb l'estudi detallat que acabem d'efectuar sobre el caràcter ambiental dels diferents elements de l'impost objecte de dictamen, no queda acreditada la seva finalitat ambiental. 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 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, perquè es produeix una doble imposició.

H) Una vegada s'ha donat resposta a la sol·licitud de Dictamen pel que fa a la incompatibilitat de l'impost qüestionat amb l'article 6.2 LOFCA, es fa innecessari examinar altres qüestions, com ara una eventual conculcació de l'article 6.3 LOFCA, en relació amb l'impost sobre activitats econòmiques, aspecte que ha estat tractat en la jurisprudència constitucional, tal com s'ha posat de manifest en els fonaments jurídics primer i segon d'aquest Dictamen.

3. Finalment, el capítol IV del Projecte de Llei (art. 31 a 33) fa referència a qüestions comunes als tres impostos que regula la norma: sobre gestió, recaptació i inspecció; infraccions i sancions, i recursos i reclamacions, respectivament. Aquests temes no són qüestions d'importància cabdal per la definició d'un impost, perquè són aspectes complementaris o accessoris de l'estructura que el configura, com ja hem explicat abans. D'aquesta manera,

per la seva naturalesa, aquests articles, per si sols, no poden incórrer en el supòsit de doble imposició prohibit per l'article 6.2 LOFCA.

Com hem indicat, la sol·licitud s'ha focalitzat exclusivament en l'impost tractat anteriorment. Els altres dos tributs, per contra, no han estat pas qüestionats per la petició de dictamen. Aquesta demana únicament un pronunciament explícit sobre el capítol III, però hi inclou els articles 31 a 33, que tanmateix formen part del capítol IV.

Pel que fa a aquests articles, tot i que en la petició no s'aporta una argumentació específica que fonamenti els dubtes de constitucionalitat i d'estatutarietat, es podria deduir que s'han sol·licitat per connexió amb els preceptes específics de l'impost sobre la producció termonuclear.

Aquestes normes comunes, atesa la conclusió a la qual hem arribat respecte de l'impost sobre la producció termonuclear d'energia elèctrica, malgrat que no seran aplicables al precitat impost, seguiran desplegant efectes per als altres dos tributs no qüestionats.

Per tant, els articles 31 a 33 del Projecte de Llei no afecten la prohibició de la doble imposició prevista a l'article 6.2 LOFCA. I, consegüentment, no són contraris a la Constitució.

Atesos els raonaments continguts en els fonaments jurídics precedents, formulem les següents

## CONCLUSIONS

**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.*

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

*Adoptada per unanimitat.*

Aquest és el nostre Dictamen, que pronunciem, emetem i signem al Palau Centelles en la data indicada a l'encapçalament.