



*Servicios  
Jurídicos*

**ANTEPROYECTO DE LEY POR LA QUE SE MODIFICA EL IMPUESTO SOBRE LA AFECCIÓN MEDIOAMBIENTAL CAUSADA POR DETERMINADOS APROVECHAMIENTOS DEL AGUA EMBALSADA, POR LOS PARQUES EÓLICOS Y POR LAS INSTALACIONES DE TRANSPORTES DE ENERGÍA ELÉCTRICA DE ALTA TENSIÓN REGULADO EN EL TEXTO REFUNDIDO DE LAS DISPOSICIONES LEGALES DE LA COMUNIDAD DE CASTILLA Y LEÓN EN MATERIA DE TRIBUTOS PROPIOS Y CEDIDOS**

Informe núm.- DSJ-67-2018

17 de mayo de 2018

Se ha recibido en esta Dirección de los Servicios Jurídicos solicitud de informe en relación con el "Anteproyecto de Ley por la que se modifica el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transportes de energía eléctrica de alta tensión regulado en el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos", Informe que se requiere al amparo de lo previsto en el artículo 4 de la Ley 6/2003, de 6 de abril, reguladora de la Asistencia Jurídica a la Comunidad de Castilla y León y el artículo 2.5.A.c) del Decreto 17/1996, de 1 de febrero, de organización y funcionamiento de los Servicios Jurídicos de la Comunidad de Castilla y León.

#### I. CONSIDERACIONES GENERALES

Con carácter general, el marco normativo en el que se encuadra la regulación que se informa encuentra como referencia obligada a la Ley 8/1980, de 22 de septiembre, Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (en adelante LOFCA). Dicha norma dispone en su artículo 6.1 que las Comunidades Autónomas podrán establecer y exigir sus propios tributos de acuerdo con la Constitución y las Leyes.

En cuanto a la primera, los artículos 14 y 31.1 de la Constitución proclaman a este respecto que "todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso tendrán alcance confiscatorio", lo que viene a proscribir cualquier discriminación en cuanto a los sujetos pasivos del impuesto. De este modo, en la medida que el supuesto de hecho que pretende gravarse por este impuesto, pudiera recaer -al menos al día de la fecha- en un único supuesto de hecho en el ámbito territorial de aplicación de la norma, en el expediente deberá hacerse especial referencia a tal cuestión, incorporando los oportunos informes que analicen de forma concreta tal circunstancia y permitan descartar fehacientemente cualquier discriminación o bien, aun no estableciéndose esta discriminación, cualquier tipo de arbitrariedad (valga por todas la STC 19/2012).

Informe núm.- DSJ-67-2018

17 de mayo de 2018

En este mismo sentido, tampoco debe contravenirse el principio de generalidad y así debería acreditarse del mismo modo que el impuesto afectaría de idéntica manera a todos los que se encuentren en idénticas situaciones, no solo de presente sino de futuro.

Más allá de lo anterior, el mismo artículo 6 de la LOFCA citado, establece en los apartados siguientes una serie de limitaciones, en el sentido de que los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos imponible gravados por el Estado o por los tributos locales. Respecto de éstos últimos, las Comunidades Autónomas podrán establecer y gestionar tributos sobre las materias que la legislación de Régimen Local reserve a las Corporaciones locales de modo que los ingresos de las mismas no se vean mermados ni reducidos ni siguiera en sus posibilidades de crecimiento futuro.

Tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo se han pronunciado en numerosas ocasiones sobre la interpretación de dicho precepto en orden a evitar la doble imposición, en relación con los artículos 133.2, 156.1 y 157.3 de la Constitución. Todos ellos mantienen que resulta necesario que en el expediente se fundamente y acredite suficientemente, a través de los informes técnicos oportunos que, una vez analizado el panorama normativo fiscal vigente, no se produce esta doble imposición.

En este caso, dichos informes deberían incorporar una referencia específica al "impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas que tiene como hecho imposible la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada", creado en el ámbito estatal por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, en la medida que dicha norma venía a entender como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos "toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice y como instalación centralizada la que puede almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes".

Por otra parte, siguiendo en el apartado de los presupuestos previos (que, como se ha dicho, no solo deben constar en la memoria de la norma, sino que han de resultar

3

Informe núm.- DSJ-67-2018

17 de mayo de 2018

debidamente justificados a través de los oportunos informes técnicos en el expediente administrativo como fundamento para sostener la adecuación a derecho de esta nueva figura impositiva), es preciso igualmente tener en cuenta lo establecido en el artículo 9 LOFCA. Dicho precepto dispone que las Comunidades Autónomas podrán establecer sus propios impuestos, respetando -además de lo establecido en el artículo sexto-, una serie de principios:

- a) No podrán sujetarse elementos patrimoniales situados, rendimientos originados ni gastos realizados fuera del territorio de la respectiva Comunidad Autónoma
- b) No podrán gravarse, como tales negocios, actos o hechos celebrados o realizados fuera del territorio de la Comunidad impositora, ni la transmisión o ejercicio de bienes, derechos y obligaciones que no hayan nacido ni hubieran de cumplirse en dicho territorio o cuyo adquirente no resida en el mismo.
- c) No podrán suponer obstáculo para la libre circulación de personas, mercancías, servicios y capitales, ni afectar de manera efectiva a la fijación de residencia de las personas o a la ubicación de empresas y capitales dentro del territorio español, en la forma prevista en esta Ley, ni comportar cargas trasladables a otras comunidades autónomas.

De otro lado, interpretados estos preceptos en su pura acepción literal, como usualmente se ha hecho por el Tribunal Constitucional, la afectación de los rendimientos y su necesaria reinversión en gastos medioambientales constituye un importante factor a tener en cuenta para considerar a un impuesto como de índole extra fiscal, cuestión a la que más tarde también nos referiremos.

Por último, dentro de este apartado de consideraciones generales previas, habrá de considerarse que el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece un principio general de incompatibilidad con el mercado interior de las ayudas otorgadas por los estados a determinadas empresas. A estos efectos, se deberá prestar especial atención a esta circunstancia pues en determinados casos medidas tributarias pueden constituir verdaderas ayudas en el sentido de dicho precepto.

Informe núm.- DSI-67-2018

17 de mayo de 2018

En este sentido, para que una medida, incluidas las de naturaleza tributaria, constituya una ayuda en el sentido de dicho precepto, deben darse, de forma cumulativa, tres condiciones:

- En primer lugar, la medida debe, por un lado, falsear, o amenazar con falsear, la competencia y, por otro lado, afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros.
- En segundo lugar, la medida debe tener un origen estatal, en el sentido de que debe existir un uso de fondos estatales imputables al Estado.
- Y, en tercer y último lugar, el uso de fondos estatales debe generar una ventaja para unas empresas determinadas, es decir, la medida debe otorgar una ventaja selectiva.

Por su parte, el Tratado no define con precisión cada una de estas condiciones, de modo que su interpretación queda en manos del Tribunal de Justicia Europeo. El análisis de cada una de estas condiciones por parte del Tribunal ha dado lugar a una cuantiosa jurisprudencia. Ha de identificarse cuáles son los elementos que el Tribunal tiene en cuenta para valorar si la finalidad medioambiental puede servir como justificación de la selectividad material de la medida en cuestión. Así pues, ha de estarse a las sentencias que aborden la tercera condición establecida por el artículo 107.1 del TFUE, es decir, la condición relativa a la existencia de una ventaja selectiva y, más concretamente, la selectividad material de aquella, pudiendo citarse como fundamentales en la materia, la sentencia relativa al asunto *Adria Wien Pipeline*, la relativa al asunto *British Aggregates* y la sentencia del 2015 sobre el impuesto sobre el uso de combustible nuclear para la producción de electricidad con fines comerciales.

En tal sentido, por ejemplo, cuando un impuesto grava el uso de un determinado producto para la producción de electricidad, se podría decir que la no sujeción a dicho impuesto del resto de empresas que producen electricidad es una ayuda de Estado negativa en el momento en el que las empresas no sujetas están en una relación de competencia con las empresas sí sujetas al impuesto. Sin embargo, el TJUE, en su decisión del 2015, niega el carácter selectivo del impuesto por el hecho de que los ingresos están afectados a un daño medioambiental que producen solamente las empresas que están sujetas al impuesto.

5



Informe núm.- DSJ-67-2018

17 de mayo de 2018

Desde la perspectiva de la aplicación del artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, puede decirse que un impuesto medioambiental no otorgará ninguna ventaja selectiva si los ingresos obtenidos están afectados a un fin medioambiental, siendo en cualquier caso necesario que se haga una definición precisa de a qué se van a destinar dichos fondos.

A este respecto, la Exposición de Motivos de la norma determina de forma muy genérica que el establecimiento de esta nueva imposición responde al interés general de protección el medio ambiente afectado por el depósito de residuos radiactivos, añadiendo en otro punto que con la ley se pretende una gestión eficiente de los recursos públicos. La justificación en la que descansan tales afirmaciones resulta aquí también imprescindible, de modo que una vez más el análisis de tal cuestión debe constar oportunamente valorada y resulta en los informes técnicos que formen parte del expediente.

## II. ARTICULADO DEL ANTEPROYECTO

Descendiendo al articulado que lleva a cabo la modificación del impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parques eólicos y por las instalaciones de transportes de energía eléctrica de alta tensión regulado en el Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia d tributos propios y cedidos, cabe realizar las siguientes consideraciones:

1. La nueva redacción que se otorga al artículo 50.1 dispone que "el impuesto sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada, por los parque eólicos, por las centrales nucleares y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión, es un tributo propio de la Comunidad de Castilla y León que tiene naturaleza real y finalidad extrafiscal".

La propia Ley General Tributaria admite que "los impuestos pueden cumplir finalidades más allá de la simplemente recaudatoria". De este modo puede concluirse que un tributo ecológico o con finalidad medioambiental es aquella prestación pecuniaria de

6

Informe núm.- DSJ-67-2018

17 de mayo de 2018

derecho público establecida para ordenar las conductas de productores y consumidores que afectan al medio ambiente y con un objetivo de preservación del medio ambiente, bien sea este el de prevenir el perjuicio ambiental o el de restaurar los perjuicios ambientales producidos. Este condicionamiento teleológico del impuesto hace que solamente pueda disponerse de la recaudación del mismo en relación a este tipo de finalidades y no otras diferentes así como, en el caso de que así se quiera, determinar fundada y motivadamente la selección del perjuicio medioambiental de una determinada zona.

En el caso que nos ocupa el artículo 50.4 que ahora se modifica lo afecta a "la financiación de los programas de gasto de inversión en las zonas de influencia de las centrales nucleares situadas en la Comunidad de Castilla y León", omitiendo cualquier referencia al carácter medioambiental o no de los mismos. En todo caso, tal y como se indicó anteriormente, la simple referencia a tal cuestión en el texto normativo o en la memoria resultará insuficiente para acreditar, en su caso, el efectivo destino de los fondos recaudados, elemento clave para sostener la adecuación a derecho de la medida.

2. La modificación que se opera en el artículo 51.1, hace referencia al hecho imponible del impuesto, adicionándose a estos efectos el relativo a la "afección o afectación al medio ambiente del combustible nuclear gastado depositado en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León". Tal modificación parece responder al carácter general del tributo, si bien el hecho de gravar la afectación y no considerar ésta objeto de la finalidad extrafiscal del impuesto, hace que siendo el hecho imponible el presupuesto de hecho para configurar cada tributo, la imposición pueda considerarse más una sanción que un impuesto.
3. La modificación del artículo 54.4 se ocupa de la base imponible del impuesto. De acuerdo con lo establecido en el artículo 50 de la Ley General Tributaria, ésta es una magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible. Esto habrá de tenerse en cuenta también a la hora de determinar la correspondiente a este impuesto, pues lo que señala el artículo 54.4 propuesto no

7

Informe núm.- DSI-67-2018

17 de mayo de 2018

parece ser una magnitud que resulte de medir el hecho imponible propuesto (una afección) sino otra cosa. En este sentido, si el hecho imponible fuera el almacenamiento podría decirse que la base imponible es por ejemplo una cantidad de combustible almacenado pero esta no es la opción de nuestra ley si tenemos en cuenta que, sin perjuicio de lo dicho, señala como hecho imponible una afectación ambiental. Por último, no se señalan ni mediciones ni tiempos de almacenamientos a la hora de establecer esta base imponible, lo que dificulta la determinación de la cuota tributaria en atención a ello. Esto resulta esencial a la hora de tener en cuenta que esta base imponible es el parámetro para cumplimentar la exigencia de no vulnerar el principio de capacidad económica y de pago en el impuesto.

De otro lado se desconoce a qué efectos se llega a la definición o determinación de la unidad de combustible nuclear si esta no es la que se utiliza para determinar la cuota tributaria pese a que elemento contaminante no solamente es el elemento combustible sino también los elementos estructurales a los que alude el precepto y que junto a los primeros conforman una unidad de combustible nuclear.

4. En cuanto a la disposición transitoria, ha de tenerse en cuenta que, independientemente del momento del devengo del impuesto (día de entrada en vigor de la Ley), el periodo impositivo lo es de todo el año natural y en el caso del ejercicio 2018, éste es el que comienza el uno de enero de este ejercicio, por lo que el impuesto que ahora se modifica, en cuanto a este hecho imponible del que se trata, parece estar otorgando efectos retroactivos a la norma, lo cual solamente podría llevarse a cabo en los supuestos constitucionalmente previstos.

En este sentido, el Tribunal Constitucional en su temprana sentencia 126/1987 afirmaba que "no existe una prohibición constitucional de la legislación tributaria retroactiva. La prohibición que el art. 9.3 C.E. establece tan sólo para las «disposiciones sancionadoras no favorables» y para las «restrictivas de derechos individuales» se extendía también a las fiscales en el Anteproyecto de la Constitución, y la inclusión de las mismas se mantuvo en el Informe de la ponencia, pero desapareció en el Dictamen de la Comisión de Asuntos Constitucionales por estimarse que la causa de la prohibición ha de buscarse

8

Informe núm.- DSI-67-2018

17 de mayo de 2018

en todo caso en el carácter sancionador o restrictivo de las leyes, no en el objeto específico de las normas, y que la irretroactividad absoluta de las leyes fiscales podría hacer totalmente inviable una verdadera reforma fiscal.”

Sin embargo el propio Tribunal Constitucional cita al principio de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad como límites a estas situaciones de retroactividad de las normas fiscales y considera que las normas tributarias retroactivas pueden estimarse constitucionalmente ilegítimas cuando atentan a tal principio y a la confianza de los ciudadanos.

De este modo, la conformidad a derecho del anteproyecto sometido a informe exige tener en cuenta las consideraciones jurídicas expuestas a lo largo del presente informe, así como, la incorporación al expediente –en el caso de que no obren ya- los correspondientes estudios e informes técnicos que avalen y fundamenten las exigencias jurídicas a que el mismo se refiere.

Es cuanto se informa en derecho a los efectos oportunos.

EL DIRECTOR DE LOS SERVICIOS JURIDICOS



Fdo.: Ignacio Sáez Hidalgo