

TRIBUNAL SUPREMO
Sala de lo
Contencioso-Administrativo
Sección: SEGUNDA
AUTO

Auto: RECURSO CASACION

Fecha Auto: 14/06/2016

Recurso Num.: 3240/2014

Fallo: Auto Suspensión Curso Procedimiento

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Escrito por: CAR

Nota:

Planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad.- Artículos 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan los impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, por su eventual vulneración del principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución.

Recurso Num.: 3240/2014 RECURSO CASACION

Ponente Excmo. Sr. D.: José Antonio Montero Fernández

Secretaría de Sala: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO
SECCIÓN: SEGUNDA

AUTO

Excmos. Sres.:

Presidente:

D. Manuel Vicente Garzón Herrero

Magistrados:

D. Emilio Frías Ponce
D. Joaquín Huelin Martínez de Velasco
D. José Antonio Montero Fernández
D. Manuel Martín Timón
D. Juan Gonzalo Martínez Micó
D. Rafael Fernández Montalvo

En la Villa de Madrid, a catorce de junio de dos mil dieciséis.

HECHOS

PRIMERO.- *Los presupuestos fácticos de la cuestión.*

1. Se tramita en este Tribunal Supremo, Sala III, Sección II, el recurso de casación n.º 3240/2014 interpuesto por la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), representada por la procuradora D.ª María Concepción Villaescusa Sanz, bajo la dirección letrada de D. José María Mohedano Fuertes, contra la sentencia de 21 de julio de 2014, de la Sección Séptima, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo núm. 220/2013.

Han sido partes recurridas La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado y la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., representada por el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, bajo la dirección letrada de D. Ignacio Martín Martín Fernández.

2. El recurso contencioso administrativo tuvo por objeto la Orden HAP /538/2013, de 5 de abril 29 de abril, por la que se aprueba los modelos 584, "Impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Autoliquidación y pagos fraccionados" y 585 "Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados".

3. La Sala de instancia distingue entre el motivo de impugnación formulado por omisión del dictamen del Consejo de Estado, y motivos de fondo, por vulneración de los arts. 9.3, 14 y 31 de la CE.

4. Respecto de la cuestión que ahora nos interesa, esto es la impugnación realizada en base a la inconstitucionalidad del Título II de la Ley 15/2012, considera la Sala de instancia que la declaración de nulidad de la Orden pasaría por el planteamiento de una cuestión de

inconstitucionalidad, pero <<Sucede, sin embargo, que la Orden Ministerial impugnada no es mera reproducción o directa aplicación de las normas del Título II de la Ley 15/2012, sino que constituye un instrumento previsto por esta para la aplicación de tales normas, como se explica en su preámbulo (" Esta Ley, aunque fija para estos dos impuestos un período impositivo que se corresponde con el año natural con carácter general, prevé que se realicen pagos fraccionados a cuenta, habilitando al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, para definir las normas modelos para realizar la autoliquidación de los Impuestos y los pagos fraccionados atribuyendo al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la competencia para definir las normas y modelos en que se ha de realizar la autoliquidación del impuesto y los pagos fraccionados").

Siendo ello así, al no constituir la Orden impugnada una norma reglamentaria que se limite a reproducir los preceptos del Título II de la Ley 15/2012, no cabe cuestionar la misma por motivos que no se refieran a lo que es su objeto o contenido, como se hace en la demanda. Pues los motivos de la demanda inciden, propiamente, sobre las obligaciones tributarias materiales derivadas de la relación jurídico-tributaria (artículo 17, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria], mientras que la Orden Ministerial impugnada, sustancialmente, no es más que el instrumento que permite el cumplimiento de una de las obligaciones formales de dicha relación, la de presentar la autoliquidación del tributo (artículo 29, apartados 1 y 2 c), en relación con el artículo 17 y con el artículo 120, todos ellos de la Ley 58/2003)".

(...) Por todo lo expuesto, la circunstancia de que la Orden Ministerial impugnada constituya un instrumento de aplicación del tributo, dictada en virtud del mandato establecido en el artículo 26, apartados 1 y 2, de la referida Ley , no permite considerar que a través de la impugnación de dicha Orden, puedan cuestionarse otros aspectos o parámetros de la relación jurídico-tributaria, distintos de las obligaciones formales objeto de aquella Orden, a través de motivos de impugnación disociados del objeto del recurso jurisdiccional (artículos 1 ,25 , 31 , 56.1 y concordantes, de la Ley 29/1998), y basados en la impugnación indirecta de normas de rango superior, al no constituir la disposición general impugnada una mera reproducción, textual o por remisión, de lo establecido en aquellas normas>>.

4. Como se ha indicado con fecha 21 de julio de 2014, se dictó sentencia por la Audiencia Nacional cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: «FALLO. 1.- Desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto

por la representación procesal de Asociación Española de la Industria Eléctrica, frente a la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril (B.O.E. n.º 83, de 6 de abril de 2013), por ser dicha Orden Ministerial ajustada a derecho. 2.- Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia».

Esta sentencia fue notificada a la procuradora D.^a María Concepción Villaescusa Sanz, en nombre y representación de la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), el día 25 de julio de 2014.

5. La procuradora D.^a María Concepción Villaescusa Sanz, en nombre y representación de la Asociación Española de la Industria Eléctrica (UNESA), presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 8 de septiembre de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 16 de septiembre de 2014, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante esta Sala Tercera.

6. La parte recurrente presentó con fecha 30 de octubre de 2014, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló un único motivo casacional al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicable para resolver las cuestiones objeto de debate, concretamente: a) El artículo 22.3 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado (LO 3/1980, de 22 de abril) y la jurisprudencia dictada en interpretación y aplicación de este precepto. b) El artículo 163 de la Constitución Española, artículos 35 y siguientes de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional y la

jurisprudencia que aplica estos preceptos; con sus correspondientes fundamentos de derecho, suplicando a la Sala «anule la sentencia recurrida, dictando en sustitución nueva sentencia por la que, estimando el recurso contencioso-administrativo formulado contra ella, declare la nulidad de la precitada Orden Ministerial por no ser ajustada a derecho al carecer del Dictamen del consejo de Estado en su tramitación, o subsidiariamente, habida cuenta de la posible vulneración de preceptos constitucionales, estime y declare necesaria la formulación de la correspondiente cuestión de inconstitucionalidad para la correcta resolución del recurso formulado, anulando y dejando sin efecto la sentencia impugnada por no haber planteado la Sala de instancia dicha cuestión con carácter previo a la emisión de la misma».

7. La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, y la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., representada por el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, comparecieron y se personaron, en concepto de partes recurridas.

8. La Sala Tercera –Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 11 de diciembre de 2014, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

9. Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, por Diligencia de Ordenación de fecha 5 de enero de 2015, el Sr. Abogado del Estado, en representación de La Administración General del Estado, parte recurrida, presentó con fecha 26 de febrero de 2015, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho, y en lo que ahora nos interesa, referido al segundo submotivo, consideró que debe ser desestimado porque la parte recurrente no cumple con la carga procesal que pesa sobre ella de analizar críticamente la sentencia, toda vez que se limita a reproducir lo ya alegado en el recurso de origen y, porque la sentencia no entra a considerar los alegatos de la parte recurrente sobre los diversos preceptos que considera vulnerados, resultando imposible replantearla en esta sede sin,

previamente, denunciar su inaplicación de a través del artículo 88.1.c) de la Ley Jurisdiccional puesto que si la sentencia no ha incurrido en incongruencia omisiva, difícilmente puede haberlos vulnerado por inaplicación. En cualquier caso, el motivo no debe prosperar por las razones que constan en la sentencia 183/14 del Tribunal Constitucional, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad n.º 1780/13 promovido por el Consejo de Gobierno de la Junta de Andalucía en relación con diversos preceptos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, el Real Decreto-Ley 29/2012, de 28 de diciembre, de mejora de gestión de protección social en el sistema especial para empleados de hogar y otras medidas de carácter económico y social, y del Real Decreto-Ley 2/2013, de 1 de febrero, de medidas urgentes en el sistema eléctrico y en el sector financiero, en el cual, aunque se analiza y confirma la constitucionalidad de la regulación legal del hecho imponible del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, sujetos pasivos y tipo de gravamen del mismo, se contienen pronunciamientos perfectamente referibles a los tributos que aquí se trata; suplicando a la Sala «dicte sentencia por la que, con desestimación del recurso, confirme la que en el mismo se impugna y se impongan las costas causadas a la parte recurrente de conformidad con lo previsto en la Ley Jurisdiccional».

10. Asimismo, por diligencia de ordenación de fecha 5 de enero de 2015, se dio traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación al procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, en representación de la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., parte recurrida, y no habiendo formulado oposición al mismo, por diligencia de ordenación de fecha 4 de marzo de 2015, se le tuvo por decaído en dicho trámite.

SEGUNDO.- *El señalamiento para votación y fallo y su suspensión.*

1. Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 12 de abril de 2016.

2. Por providencia de 12 de abril de 2016, rectificada mediante providencia de 4 de mayo de 2016, con suspensión del señalamiento para votación y fallo, se acordó oír a las partes y al Ministerio Fiscal por términos de diez días sobre la conveniencia de, al amparo de lo dispuesto en los artículos 163 de la Constitución y 35 de la Ley Orgánica 2/1979, plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad de los artículos 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan los impuestos sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, habida cuenta de su eventual oposición al artículo 31.1 de la Constitución, en relación con la consolidada jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre los tributos de naturaleza extrafiscal.

TERCERO.- *Las alegaciones de las partes y del Ministerio Fiscal.*

1. UNESA evacuó el traslado en escrito presentado el 6 de mayo de 2016, en el que pidió «elevar cuestión de inconstitucionalidad contra los artículos 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26 de la Ley 15/2012, reguladores de los impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado, por ser contrarios a los principios del poder tributario del Estado consagrados en el artículo 31.1 de la Constitución en conexión con la doctrina del Tribunal Constitucional en materia de tributos extrafiscales referenciada».

1.1. Sostiene que la regulación de los impuestos sobre la tecnología nuclear examinados infringen los principios de generalidad, igualdad, no confiscatoriedad y capacidad económica consagrados en el artículo 31.1 de

la Constitución, así como a la doctrina del Tribunal Constitucional respecto de la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales. En su opinión, la Ley 15/2012 carece de la finalidad extrafiscal que propugna, configurándose en la práctica como una imposición de carácter contributivo, como mecanismo para reducir el «déficit de tarifa» existente en el sector eléctrico al tiempo de aprobarse la Ley 15/2012, con total abstracción del pretendido fin medioambiental formalmente perseguido.

1.2. Considera que existe una ausencia de finalidad medioambiental de los Impuestos nucleares, en referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional y exigencias del derecho de la Unión Europea en materia de política medioambiental.

1.2.1. No se acuñan beneficios fiscales que permitan modular los riesgos que en su caso puedan producir las actividades gravadas.

1.2.2. Tampoco se respetan las exigencias derivadas del Derecho europeo en materia medioambiental, infringiéndose el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en relación con el principio de <<quien contamina paga>> y el resto de principios orientadores de la política ambiental europea, al desconocer el legislador estatal las exigencias que la normativa europea impone sobre el concepto de daño medioambiental y su mensurabilidad. Sin que se considere la existencia de todo un sistema de control completo financiado por los titulares de centrales nucleares y el resto de titulares de instalaciones radioactivas; sin que conste análisis alguno sobre un supuesto déficit del sistema de financiación de la gestión de los residuos radioactivos o que muestre en qué medida el sistema actual de funcionamiento y financiación del Consejo de Seguridad Nuclear es insuficiente para dar cobertura a los riesgos del doble uso civil y militar del combustible nuclear.

1.2.3. Infracción de los principios constitucionales del artículo 31.1 de la Constitución. Existe una clara finalidad extrafiscal, debiendo ser el carácter medioambiental cierto y no aparente; ni es suficiente la simple declaración medioambiental, ni tampoco la mera afectación general de su recaudación a actividades relacionadas con la mejora del medio ambiente; sino que es necesario que de la estructura de los impuestos y de la regulación de sus elementos configuradores se deduzca con claridad su carácter extrafiscal.

1.3. La tasa ENRESA financia los gastos relativos a la gestión de residuos radioactivos, los impuestos impugnados, conforme ponen de manifiesto sus elementos estructurales, además de carecer de finalidad extrafiscal, recaen sobre los mismos productos y son satisfechos por los mismos sujetos.

1.4. Atendiendo a sus elementos estructurales se colige que se trata de gravar todas las manifestaciones de la utilización de energía nuclear para la generación de energía eléctrica. Se hace abstracción de los impactos medioambientales que la actividad de energía núcleoeléctrica produce y somete a imposición tanto el empleo del propio combustible como su almacenamiento y gestión con el objetivo declarado de tratar de compensar las cargas que la sociedad soporta como consecuencia de dicha actividad productora.

1.5. Se infringe el artículo 31.1 de la Constitución por ausencia de finalidad extrafiscal de los tributos nucleares; los nuevos impuestos se limitan a crear gravámenes a partir de magnitudes que nada tienen que ver con la protección del medio ambiente, más cuando ni siquiera se identifica el daño medioambiental. Existe ya una figura impositiva que a nivel nacional cubre los costes derivados de la producción y gestión de los residuos nucleares. No existe ponderación de la capacidad contaminante, ni existe

modulación , ni existen mecanismo que permitan reducir la presión impositiva. Se hace responsable, nada menos que solidarios, a los titulares de instalaciones con independencia de su grado de participación en la actividad gravada o el grado de impacto en aquella.

1.6. Se produce un solapamiento de los impuestos sobre la producción y el almacenamiento de combustible nuclear gastado con la Tasa ENRESA, gravando una capacidad económica ya agotada, lo que incide en la infracción de los principio de capacidad económica y no confiscatoriedad.

2. La Administración General del Estado, en escrito presentado el 10 de mayo de 2016, se opuso al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad.

2.1. Considera improcedente dirigirse al Tribunal Constitucional por las siguientes consideraciones:

2.1. Es perfectamente posible escindir la aplicación de la Orden ministerial cuestionada y la de la Ley 15/2012, dado que esta Ley no asume de forma expresa, específica e inequívoca el contenido de ningún concreto precepto de la Orden, ni aquella disposición reglamentaria es o puede entenderse como mera reproducción textual de la Ley.

2.2. El cuanto al fondo, sostiene que la regulación que de los impuestos sobre realización de una actividad de producción y almacenamiento de determinados elementos nucleares radiactivos se contiene en la Ley 15/2012 no se opone al artículo 31.1 de la Constitución:

2.2.1. Recuerda que se trata de un impuesto directo de naturaleza real, cuyo carácter de directo no se altera por el sistema de determinación

de la base imponible ni tampoco por su posible repercusión a los consumidores.

2.2.2. Destaca que persigue una finalidad esencialmente extrafiscal, pues tiene por objeto gravar a los productores de residuos y materiales nucleares radioactivos que originan y exigen una gestión y almacenamiento continuada y costosa de residuos radioactivos que requieren importantes inversiones puesto que debe realizarse a muy largo plazo y en términos de seguridad y no incidencia en las personas y/o entorno.

2.2.3. Añade que esa finalidad extrafiscal no significa que no subyazca un objetivo recaudatorio.

2.2.4. En su criterio, no se puede pretender que se imponga al legislador la introducción de desigualdades entre los diversos operadores eléctricos en una ley material de reforma tributaria. Ni tampoco cuestionar el carácter de impuesto en atención a la existencia de tipos impositivos no progresivos que permitan hacer efectivo el criterio de quien incide más en el medio ambiente debe pagar proporcionalmente más, porque como es sabido la progresividad exigible lo es del sistema tributario en su conjunto y no de todas y cada una de las figuras tributarias existentes.

2.2.5. Termina afirmando que la Ley 15/2012 no atenta contra el principio de capacidad económica, por cuanto el hecho imponible gravado por los impuestos no es la renta obtenida por el interesado, sino la actividad de producción y almacenamiento de materiales nucleares radioactivos. La "riqueza real o potencial" está contemplada en la definición del hecho imponible de los impuestos que somete a gravamen la capacidad económica de los sujetos obligados en función de los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado o de la diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado

almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos, entre el volumen de residuos radioactivos de alta actividad, distinto del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos o el volumen de residuos radioactivos de media actividad no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos. No existe duda que la producción de residuos y su almacenamiento es una manifestación de riqueza real o potencial, en ningún caso virtual o ficticia. Recuerda, a mayor abundamiento, que existen en nuestro sistema tributario impuesto que, al igual que el IVPEE (sic), gravan la mera realización de una actividad, con independencia de la obtención o no de beneficios, y cuya constitucionalidad ha sido plenamente admitida; v.gr.: el IAE.

3. IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR, S.A.U., no realiza alegación alguna, dado la condición de parte recurrida en el recurso de casación.

4. El Fiscal emitió su informe en escrito de 30 de mayo de 2016, en el que no se opone al planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad en los términos señalados por la providencia de traslado.

4.1. Sobre la procedencia de la cuestión expone:

4.1.1. En contra del parecer de la Abogacía del Estado, sostiene que el debate acerca de si la impugnación de una Orden ministerial como la impugnada permite cuestionar en el mismo proceso indirectamente la constitucionalidad de la Ley reguladora del impuesto afectado no incide en realidad sobre el juicio de relevancia, sino más bien sobre la previa noción de aplicabilidad, máxime cuando se emplea el argumento de la desconexión

entr ambas disposiciones. Trae a colación la sentencia del Tribunal Constitucional 60/2013, de 13 de marzo.

4.1.2. Considera que la sentencia del Tribunal Constitucional 183/2014, de 6 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012, no resulta un obstáculo para el planteamiento de la cuestión, pues dicha sentencia vinculó la inconstitucionalidad desde la perspectiva del artículo 9.3 de la Constitución, no la del artículo 31.1, como sucede en este caso.

4.1.3. Las sentencias dictadas por esta Sala y Sección en los recursos de casación 2383/2014 y 2556/2014 los desestimaron porque en ellos se aducía como único motivo la incongruencia omisiva de la sentencia respectivamente impugnada por no resolver la solicitud de que se plantearan sendas cuestiones de inconstitucionalidad.

4.2. En cuanto al fondo, y en el marco de provisionalidad y aproximación inicial que implica el mero propósito de comprobar la razonabilidad de la duda misma, expone:

4.2.1. Es cierto que la jurisprudencia constitucional no exige que la finalidad extrafiscal esté presente en todos los elementos definatorios del impuesto, pero considera que al menos debe concurrir en alguno de ellos, de manera que quepa reconocer la existencia objetiva y real de esa vocación instrumental del tributo. Se cuestiona la finalidad extrafiscal y el solapamiento con otras figuras tributarias. Ante la duda de que la finalidad extrafiscal esté presente en alguno de los elementos estructurales de los impuestos, la Administración se ha limitado a una larga cita jurisprudencial, a remitirse a la declaración de intenciones recogida en el Preámbulo de la Ley, pero no es claro que en ninguno de los elementos estructurales de los

impuestos cuestionados parezca existir reflejo explícito de esa finalidad. En el contexto del artículo 31 de la Constitución, esa vinculación debería resultar más accesible, sobre todo a la hora de poder valorar el sentido político-fiscal de las medidas adoptadas, en el tratamiento y en su caso la diferenciación o incentivación de las distintas actividades vinculadas a la producción, transporte, distribución y comercialización de energía, son susceptible de afectar con muy distinto grado de intensidad y de forma muy variada al medio ambiente. Las medidas impositivas tampoco inciden en la conducta de los obligados tributarios en orden a la evitación o minoración de los efectos perniciosos para el medio ambiente. Desde esta perspectiva, la comparación con la tasa o tasas vinculadas al sostenimiento de la actividad de ENRESA e incluso el impuesto que regula la misma Ley, amenaza con comprometer la autonomía o la singularidad de su objeto y su fin, en la medida que la combinación de hechos y objetos imposables, la identidad de los sujetos obligados y la coincidencia de actividades empresariales gravadas, arroja resultados difícilmente diferenciables, una vez apartada la finalidad extrafiscal.

CUARTO.- En diligencia de ordenación de 1 de junio de 2016, se pasaron las actuaciones al magistrado ponente para adoptar la resolución procedente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. **José Antonio Montero Fernández**, Magistrado de la Sala

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Los presupuestos de procedibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad. En particular, el juicio de relevancia, siguiendo al respecto lo dicho por este Tribunal en auto de planteamiento de cuestión de inconstitucionalidad relativa al impuesto sobre el valor de la producción de

la energía eléctrica, rec. cas. 2554/2014, al concurrir sobre esta cuestión identidad sustancial.

1. La parte recurrente señaló que la sentencia impugnada había vulnerado los artículos 163 de la Constitución y 35 y siguientes de la LOTC, en relación con la decisión de la Sala de instancia de no plantear cuestión de inconstitucionalidad por no existir conexión entre la norma reglamentaria directamente impugnada y la Ley 15/2012, habiendo realizado, en su opinión una interpretación errónea del ATC 54/2006, de 15 de febrero.

2. Como señala el Ministerio Fiscal, si bien el debate pertenece al ámbito de la elección y determinación de la norma aplicable, y no al juicio de relevancia, se han de tener en cuenta las siguientes reflexiones:

2.1. La relación jurídico-tributaria se integra por un conjunto de obligaciones, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. En cuanto a las obligaciones, unas son materiales y otras formales (artículo 17 de la Ley General Tributaria). Entre las materiales, destaca la obligación tributaria principal, que nace por la realización del hecho imponible y cuyo objeto consiste en pagar la cuota tributaria (artículos 19 y 20 de la misma Ley). También tiene carácter material, si bien accesorio, la obligación de realizar pagos fraccionados o a cuenta (artículo 17.3 y 23). Las obligaciones tributarias formales son aquellas que, sin ser pecuniarias, se imponen a los obligados en el seno de las actuaciones y procedimientos tributarios, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales y, en particular, la principal. Entre otras, tienen el carácter de obligaciones formales las de presentar declaraciones y autoliquidaciones [artículo 29, apartados 1 y 2.c)].

2.2. Las obligaciones tributarias formales son de naturaleza vicaria e instrumental. No se justifican sin más, por sí mismas, existen para canalizar

y facilitar el cumplimiento de las obligaciones materiales, tanto de la principal como de las accesorias. Si no hay obligación tributaria material que cumplir, las formales pierden su razón de ser. Siendo así, a juicio de esta Sala no resulta correcto, como hace la de instancia, afirmar que no cabe cuestionar la obligación tributaria principal y, en su caso, la accesoria de realizar pagos fraccionados, disciplinadas en la Ley 15/2012, como fundamento de la impugnación de la Orden ministerial que desarrolla los deberes formales esbozados en dicha Ley al servicio de aquellas obligaciones materiales, con el argumento de que estas últimas no son el objeto de tal disposición reglamentaria. Con ello se desconoce la íntima conexión existente entre ambas clases de obligaciones tributarias, pues si la exigibilidad de las formales está condicionada a la existencia de una previa obligación material, nada impide cuestionar aquéllas con el argumento de que éstas son inválidas por inconstitucionales o ineficaces por contrarias al ordenamiento jurídico de la Unión Europea.

2.3. Al no entenderlo así, además de conculcar los preceptos mencionados de la Ley General Tributaria, la sentencia discutida desconoce el alcance de esta jurisdicción y el contenido de las pretensiones que pueden articularse en la misma. Nadie discute (tampoco la Sala de instancia) que el orden jurisdiccional contencioso-administrativo tiene por objeto conocer de las pretensiones que se deduzcan en relación con las disposiciones generales de rango inferior a la Ley (artículos 106.1 de la Constitución y 1.1 y 25.1 de la Ley 29/1998) y tampoco nadie pone en cuestión que una disposición de esa naturaleza pueda ser discutida, pretendiendo su declaración de nulidad, por incidir en cualquier infracción del ordenamiento jurídico [artículos 31.1, 56.1 y 70.2 de la Ley 29/1998, en relación con el artículo 6.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (BOE de 27 de noviembre)], infracción que puede tener su origen en la norma legal que le da cobertura: si ésta es contraria a

la Constitución o al Derecho de la Unión Europea tal tacha se comunica a la disposición reglamentaria que la desarrolla.

2.4. Si la obligación tributaria material regulada en la Ley es contraria al ordenamiento jurídico, tal vicio se comunica a la obligación formal que es su complemento, y negar que el recurso contra esta segunda pueda sustentarse en los defectos de la primera incorpora una restricción a la impugnación de las disposiciones administrativas que no está en la Ley de esta jurisdicción ni en el artículo 106.1 de la Constitución, restricción que limita injustificadamente la efectividad de la tutela judicial, con desconocimiento del artículo 24.1 de la Constitución.

2.5. En otras palabras, este Tribunal, para zanjar el litigio, necesita saber si los preceptos de la Ley 15/2012 que disciplinan el Impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas, de los que la Orden ministerial impugnada es desarrollo y aplicación, son contrarios o no a la Constitución.

2.6. A lo anterior no se opone la doctrina contenida en el ATC 54/2006, de 15 de febrero, que la sentencia recurrida reproduce en algunos de sus pasajes y que a nuestro juicio los jueces a quo no interpretan con corrección. En dicha resolución, el Tribunal Constitucional afirma, como no podía ser de otra forma, que las disposiciones reglamentarias no pueden ser objeto de una cuestión de inconstitucionalidad, salvo dos excepciones: que la norma reglamentaria reproduzca una disposición legal, de modo que su identificación con ésta sea tal que no permita su inaplicación sin dejar de aplicar ésta, y que el legislador haya elevado a rango legal el contenido de las normas de desarrollo de la ley. Pero lo que no dice, y no podría decir, es que cuando un tribunal ordinario tenga que zanjar un litigio en el que se

discute una disposición administrativa que desarrolla una ley de cuya constitucionalidad dude no pueda dirigirse a él incidentalmente para que despeje la duda, debiendo, en tal caso, dejar imprejuizada la cuestión, que es lo que ha hecho la Sala de instancia en este caso. Repárese en que el auto citado declaró inadmisibile la cuestión de inconstitucionalidad planteada por un juzgado de paz en relación con distintos preceptos del Reglamento de la Ley del Registro Civil, no de la cuestión dirigida contra dicha Ley con la finalidad de resolver el recurso contencioso-administrativo instado frente al mencionado Reglamento.

2.7. Tampoco constituye un obstáculo las SSTC 255/2004, de 23 de diciembre, y 148/2006, de 9 de mayo, esta segunda también reproducida en parte por la sentencia recurrida, en las que el Tribunal Constitucional resume su doctrina acerca del juicio de relevancia en las cuestiones que se susciten para resolver «procedimientos de impugnación directa de normas reglamentarias que desarrollen las concretas disposiciones legales cuestionadas». En ellas, el máximo intérprete de la Constitución condiciona la admisibilidad de la cuestión de inconstitucionalidad a que la exteriorización del juicio de relevancia por parte del órgano judicial ponga de relieve la conexión entre los preceptos reglamentarios ante él impugnados y las disposiciones legales que cuestiona. Pues bien, según se desprende de las reflexiones expuestas líneas más arriba, esta conexión se da en este caso, pues si las obligaciones materiales disciplinadas en la Ley 15/2012 son contrarias a la constitución, las formales reguladas en la Orden ministerial discutida perderían en este caso cobertura, siendo nulas. Resulta evidente que la decisión de recurso contencioso-administrativo depende de la validez constitucional de la Ley 15/2012. La STC 60/2013, como nos recuerda el Ministerio Fiscal, abunda en esta línea (FJ 1º). También la STC 53/2014, de 10 de abril, que en un caso muy semejante disipa cualquier duda [FJ 1.b)].

3. La STC 183/2014, de 6 de noviembre, desestimatoria del recurso de inconstitucionalidad interpuesto por la Junta de Andalucía contra la Ley 15/2012, analizó la indiferenciación entre los distintos productores de energía en relación con el IVPEE, pero lo hizo desde la perspectiva del principio de seguridad jurídica proclamado en el artículo 9.3 de la Constitución y, más en particular, desde el de igualdad del artículo 14 de la Constitución (FJ 3º). Ahora se trata de determinar, en un análisis más técnico, específico y detallado de los impuestos que nos ocupan, si se ajustan a los requerimientos que a la potestad tributaria del Estado impone el artículo 31.1 de la Constitución.

4. Las sentencias de esta Sala y Sección de 19 de abril de 2016 (casación 2556/2014) y 25 de abril de 2016 (casación 2383/2014), a las que se refiere el Ministerio Fiscal, desestimaron sendos recursos de casación interpuestos frente a sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional que, resolviendo impugnaciones directas frente a la misma Orden ministerial que la aquí concernida, resolvieron que no había lugar a plantear cuestión de inconstitucionalidad de la Ley 15/2012 por idénticas razones de “desconexión” entre norma reglamentaria y legal que las recogidas en la sentencia objeto del recurso de casación en el que se plantea esta cuestión de inconstitucionalidad. Pero en esos recursos se alegaba como único motivo de casación la incongruencia *ex silentio* de la respectiva sentencia por haberse negado la Audiencia Nacional a suscitar la cuestión. Ambas sentencias desestimaron el recurso porque medió una respuesta judicial consiste en que con ocasión de la impugnación de la Orden ministerial en la que se establecen las obligaciones tributarias formales en el marco de la Ley 15/2012 no pueden cuestionarse otros aspectos o parámetros de la relación jurídico-tributaria distintos de esas obligaciones formales. Hubo, por tanto, en ambos casos una contestación, que esta Sala ni compartía, ni comparte, por lo que no medió incongruencia omisiva y no mediando nada más podía decir en aquellos recursos. A

diferencia de lo que ocurre aquí y ahora, en ninguno de aquellos dos supuestos resultaba menester saber si la Ley 15/2012 es o no constitucional para resolver el recurso de casación.

SEGUNDO.- El marco normativo: la Ley 15/2012 y los Impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas

1. La Ley 15/2012 ha creado los citados dos nuevos impuestos estatales, y como se recoge en su Preámbulo «tiene por objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad [...]. El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución [...]. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica [...]. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental. La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario [...]. A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos: [...] el impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas [...]». Se inscribe la regulación dentro del marco de una reforma completa del sistema de imposición energética, cuyo resultado más evidente fue el gran encarecimiento fiscal.

2. Prevé el Preámbulo de la Ley que << El Título II de esta Ley contiene la regulación de los otros dos nuevos impuestos a los que se ha hecho referencia: el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

La generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas y servidumbres, debido a las peculiaridades inherentes a este tipo de energía, cuyo impacto económico es difícil de evaluar. La sociedad ha de hacerse cargo de una serie de responsabilidades derivadas de los aspectos específicos que inciden en dicha generación, tales como la gestión de los residuos radiactivos generados y el uso de materiales que pueden ser utilizados para fines no pacíficos.

Aunque en el Plan General de Residuos Radiactivos se prevén las necesidades de financiación, basadas en las mejores estimaciones disponibles, la valoración del coste total del desmantelamiento de las centrales nucleares y la gestión definitiva de los residuos radiactivos mantienen un alto grado de incertidumbre que, en última instancia, se trasladaría a la sociedad, tras el cese de la explotación de las centrales nucleares particularmente en lo que se refiere a la gestión definitiva del combustible nuclear gastado y de los residuos de alta actividad, ya que los desarrollos tecnológicos pueden condicionar la forma en la que finalmente se lleve a cabo dicha gestión y, en consecuencia, los costes asociados a la misma.

Asimismo, dada la larga vida de determinados residuos radiactivos, que trasciende a generaciones, tras la gestión definitiva de éstos será necesario el establecimiento de las medidas necesarias para evitar que cualquier agente externo pueda provocar su dispersión en el medio ambiente u otro tipo de efecto no deseado, lo que exigirá una supervisión institucional a largo plazo de la que deberá hacerse cargo el Estado. Así se contempla en el artículo 38 bis de la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear, en la que se dispone que el Estado asuma la titularidad de los residuos radiactivos una vez se haya procedido a su almacenamiento definitivo y, asimismo, que asuma la vigilancia que, en su caso, pudiera requerirse tras la clausura de una instalación nuclear una vez haya transcurrido el periodo de tiempo que se establezca en la correspondiente declaración de clausura.

Otra de las características que singulariza a la industria nucleoelectrónica la constituye el uso y generación de unos materiales que han de estar sometidos a un estricto control para evitar su utilización con fines no pacíficos o cualquier otro tipo de acto malintencionado sobre los mismos, lo que obliga a España, en su condición de Parte del Tratado sobre la no proliferación de armas nucleares (hecho en Londres, Moscú y Washington el 1 de julio de 1968 y ratificado por España el 13 de octubre de 1987) y de la Convención sobre la protección física de los materiales nucleares (hecha en Viena y Nueva

York el 3 de marzo de 1980, firmada por España el 7 de abril de 1986 y ratificada, como Estado miembro de EURATOM, el 6 de septiembre de 1991) a hacer frente a las responsabilidades que de ello se deriva y, en consecuencia, a la aplicación de los recursos correspondientes.

Asimismo, el Estado debe aportar los recursos necesarios para mantener operativos los planes de emergencia nuclear existentes en cada una de las provincias en las que existen instalaciones nucleares.

A la vista de lo anterior, se considera adecuado el establecimiento de un gravamen sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en las centrales nucleares, así como sobre su almacenamiento en instalaciones centralizadas, al objeto de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación.» (preámbulo, apartado III).

3. A la fecha de la publicación de la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril, la redacción de los artículos cuya constitucionalidad se duda, era la que a continuación se expone.

4. Sobre la naturaleza de los impuestos cuestionados: << Artículo 12. Naturaleza. El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas son tributos de carácter directo y naturaleza real, que gravan las actividades que, integrando su respectivo hecho imponible, se definen en los artículos 15 y 19 de esta Ley>>.

5. El hecho imponible del impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica se prevé en el artículo 15, <<Constituye el hecho imponible del impuesto la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica>>.

6. Su base imponible, conforme al artículo 17 viene constituida por:

<<1. Constituye la base imponible sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica:

a) Los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear producido durante el período impositivo, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos, y como combustible nuclear gastado el combustible nuclear irradiado en el reactor que durante el período impositivo haya sido extraído definitivamente de éste.

b) Los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados durante el período impositivo para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación

2. La base imponible definida en este artículo se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto>>.

7. Su tipo impositivo se prevé en el artículo 18, <<La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos:

a) En la producción de combustible gastado resultante de la generación de energía nucleoelectrónica, a la que se refiere el apartado 1. a) del artículo 17, el tipo será de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado.

b) En la producción de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 1.b) del artículo 17:

1.º Para residuos radiactivos de baja y media actividad, el tipo será de 6.000 euros por metro cúbico.

2.º Para residuos radiactivos de muy baja actividad, el tipo será de 1.000 euros por metro cúbico>>.

8. El hecho imponible del impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, se recoge en el artículo 19, <<Constituye el hecho imponible del impuesto la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada.

A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a 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 a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes>>.

9. Su base imponible se contempla en el artículo 22, <<1. Constituye la base imponible del impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas:

a) La diferencia entre el peso del metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado almacenado a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en kilogramos.

b) La diferencia entre el volumen de residuos radiactivos de alta actividad, distintos del combustible nuclear gastado, o de media actividad y vida larga, almacenados a la finalización y al inicio del período impositivo, expresado en metros cúbicos.

c) El volumen de residuos radiactivos de media actividad no incluidos en el apartado b), y de baja o muy baja actividad, introducidos en la instalación para su almacenamiento durante el período impositivo, expresado en metros cúbicos.

2. La base imponible definida en este artículo se determinará para cada instalación en la que se realicen las actividades que constituyen el hecho imponible de este impuesto>>.

10. El tipo impositivo y cuota tributaria, se establecen en el artículo 24, <<1. La cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible, o a la base liquidable de acuerdo con lo establecido en el artículo 23, los siguientes tipos impositivos:

a) En el almacenamiento de combustible gastado a que se refiere el apartado 1.a) del artículo 22, el tipo será de 70 euros por kilogramo de metal pesado.

b) En el almacenamiento de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 1.b) del artículo 22, el tipo será de 30.000 euros por metro cúbico de residuo radiactivo.

c) En el almacenamiento de residuos radiactivos a que se refiere el apartado 1.c) del artículo 22:

1.º Para residuos radiactivos de baja y media actividad, el tipo será de 10.000 euros por metro cúbico.

2.º Para residuos radiactivos de muy baja actividad, el tipo será de 2.000 euros por metro cúbico>>.

11. Entre las norma comunes a ambos impuestos el artículo 26, sobre liquidación y pago, que desarrolla la Orden combatida prevé que <<1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota resultante en el plazo de los primeros 20 días naturales siguientes al devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

2. En los primeros 20 días naturales de los meses de abril, julio y octubre, los contribuyentes que realicen el hecho imponible establecido en los artículos 15 y 19 deberán efectuar un pago fraccionado a cuenta de la liquidación correspondiente al período impositivo en curso, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

El importe de los pagos fraccionados se calculará en función de las magnitudes determinantes de la base imponible que correspondan al trimestre natural anterior al inicio del plazo de realización de cada uno de los pagos fraccionados, y aplicando el tipo impositivo, según el caso, a que se refieren los artículos 18 y 24 de la Ley>>.

12. Por Ley 16/2013, de 29 de octubre, se establecen determinadas medidas de fiscalidad ambiental, modificando en parte la Ley 15/2012, que en lo que ahora interesa ha tenido incidencia fundamentalmente en el desdoblamiento del primero de los impuestos que nos ocupa; por lo que a partir de la citada norma los dos impuestos a los que prestamos atención se han convertido en tres, el de producción de combustible nuclear (Cap. III), el de producción de residuos radioactivos de la generación de energía nucleoelectrica (Ca. IV) y el de almacenamiento (Cap.V).

TERCERO.- *La doctrina (resumida) del Tribunal Constitucional sobre los tributos de naturaleza extrafiscal.*

1. Cualesquiera que sean los fines que guíen al legislador en la configuración de los tributos (fiscales, extrafiscales o ambos), en todo caso deben respetarse los principios establecidos en el artículo 31.1 de la Constitución, entre ellos el de capacidad económica (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4º; 186/1993, de 7 de junio, FJ 4; 194/2000, de 19 de julio; 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 8º; y 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3º).

2. Tienen finalidad extrafiscal aquellos tributos que persiguen, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo, que no es otro que aquel cuya finalidad es contribuir “al sostenimiento de los gastos públicos” (artículo 31.1 de la Constitución). En cualquier caso, deben recaer sobre alguna fuente de capacidad económica, pues esta idea es inherente al concepto constitucional de tributo (SSTC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6º; y 74/2016, de 14 de abril, FJ 2º).

3. Así pues, lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal enderezado a la tutela medioambiental es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello, y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad

económica “como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de ‘quien contamina paga’)” (STC 289/2000, de 30 de noviembre. FJ 5º).

4. De esta manera, lo determinante para poder identificar la tipología del tributo y, concretamente, uno con fines específicos o extrafiscales no es el anuncio de dicha finalidad en el preámbulo de las normas tributarias, sino que es preciso siempre un examen de su estructura del hecho imponible y también los supuestos de no sujeción o exención, los sujetos pasivos, la base imponible, y el resto de elementos de cuantificación (SSTC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3º; y 53/2014, de 10 de abril, FJ 3º).

CUARTO.- *Las dudas de constitucionalidad.*

1. Con carácter preliminar hemos de acotar el ámbito de nuestras dudas. En primer lugar, debe quedar claro que el contraste que provoca este reenvío al Tribunal Constitucional lo es entre la Ley 15/2012 y la Constitución, en particular su artículo 31.1. No interviene para nada como elemento de enjuiciamiento en este momento el Derecho de la Unión Europea, cuestión sobre la que insiste UNESA en su escrito de alegaciones. La eventual contradicción entre la mencionada Ley y dicho ordenamiento jurídico transnacional, así como las perplejidades interpretativas que tal enjuiciamiento pudiera provocar, disponen de otro marco procesal para su solución, sobre el que se pronunciará esta Sala en el momento oportuno, si resulta menester, una vez cuente con la respuesta del Tribunal Constitucional.

2. En segundo término, se ha de precisar que la cuestión de inconstitucionalidad tiene que ver con una Ley en la que el Estado ejercita su potestad originaria para establecer tributos (artículo 133.1 de la

Constitución), haciendo valer su competencia exclusiva en materia de Hacienda general (artículo 149.1.14ª de la propia Constitución), sin que se discuta sobre su colisión con hechos imponibles gravados por las Comunidades Autónomas, de modo que queda al margen del debate la interpretación del artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1990, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (BOE de 1 de octubre), al que se remite la disposición adicional primera de la Ley 15/2012, y la doctrina del Tribunal Constitucional interpretativa del mismo.

3. Dicho lo cual, se debe subrayar que, como inequívocamente revela la lectura del preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador proclama la doble finalidad medioambiental y recaudatoria de los impuestos que se regulan en esta ley.

4. Los impuestos que nos ocupan son impuestos directos y reales; inciden sobre la propia capacidad económica del contribuyente gravando su renta; construyéndose el hecho imponible a partir de una determinada actividad, la producción (en sus dos vertientes separadas tras la reforma del 2013) o el almacenamiento de residuos radioactivos. Resultan, pues, extraños a la contraprestación que pueda satisfacerse por la prestación de servicios públicos sobre tratamiento y almacenamiento de los residuos nucleares.

5. El hecho Imponible del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, está previsto en el artículo 15, que incorpora un matiz importante, en cuanto que la referencia a la generación de energía nucleoelectrónica comporta que el gravamen recae sólo sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, determinando su conexión con el sistema de financiación del sector eléctrico. Su base imponible se

determina en función de la cantidad de residuos producidos en cada instalación en que se realice la actividad constitutiva del hecho imponible, distinguiéndose entre residuos de alta, media y baja actividad.

6. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas.

6.1. Por Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre Energía Nuclear, se atribuye al Estado la titularidad de los residuos radiactivos una vez almacenados, así como la vigilancia de las instalaciones desmanteladas durante el tiempo que se determine a la fecha de su clausura. Desde 2009 se ha calificado de «servicio público esencial». Es responsable el Estado de aportar los recursos financieros necesarios para mantener operativos los planes de emergencia nuclear existentes; en el VI Plan Nacional de Gestión de Residuos Radioactivos, aprobado por el Consejo de Ministros el 23 de junio de 2006, se recogen “las estrategias, actuaciones necesarias y soluciones técnicas a desarrollar en España en el corto, medio y largo plazo, encaminadas a la gestión responsable y segura del combustible nuclear gastado y los residuos radiactivos, al desmantelamiento y clausura de instalaciones nucleares y al resto de actividades relacionadas con las anteriores, incluyendo las previsiones económicas y financieras y las medidas e instrumentos necesarios para llevarlas a cabo”, correspondiéndole su gestión a ENRESA, cuyas actividades y sistema de financiación está prevista en el Real Decreto 1349/2003, de 31 de octubre, y Real Decreto Ley 5/2005, de 11 de marzo.

6.2. El apartado III del preámbulo de la Ley 15/2012, recoge la necesidad de la gestión de los residuos radioactivos y el uso de estos materiales, lo que exige la previsión de su necesidad de financiación en base a su coste de desmantelamiento de las instalaciones y gestión de los residuos radioactivos, su vigilancia para evitar su dispersión en el medio

ambiente, y la aportación estatal de los recursos necesarios para mantener operativos los planes de emergencia; todo lo cual pretende justificar el establecimiento de “un gravamen”, al objeto de compensar a la sociedad como consecuencia de dicha generación.

6.3. La gestión y almacenamiento de los residuos radioactivos desde el punto de vista de la provisión de ingresos públicos para hacerla posible y viable, estaba, al menos, aparentemente cubierta, existían hasta cuatro tasas estatales, destinadas al sostenimiento del Fondo nacional para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radioactivos, y también impuestos autonómicos, con desigual suerte en cuanto a su constitucionalidad. No parece razonable dicha justificación de hacer frente a los costes que genera el almacenamiento de los residuos radioactivos cuando la cobertura financiera de los costes de gestión, incluido el almacenamiento, recogido en la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, reformada por Ley 11/2009, se basa en las citadas cuatro tasas que retribuyen la actividad de ENRESA, que son, disposición adicional 6ª.9.1 y 2 servicios de gestión de los residuos radioactivos generados en centrales nucleares, 6ª.9.3 servicios de gestión de los residuos radioactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles, y 6ª.9.4 servicios de gestión de los residuos radioactivos generados en instalaciones diferentes de las anteriores.

6.4. Hecho imponible. El hecho imponible del Impuesto, artículo 19, consiste en la mera realización de la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos, simple actividad económica que está sujeta a gravamen en el IAE.

6.5 Exenciones. Se establece dos exenciones objetivas, uno el almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas; y dos, residuos radiactivos procedentes de

instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear, calificados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear, y gestionados en el marco de los acuerdos a que se hace referencia en el art. 11.2 del Real Decreto 229/2006, de 24 de febrero.

6.6. Contribuyentes. A pesar de la dicción del artículo 21, sólo existe un único contribuyente que es el único titular del único depósito centralizado que, actualmente, existe en España, ENRESA; lo que crea confusión entre el sujeto activo y el contribuyente, por más que aquella repercute el impuesto sobre las entidades que explotan las centrales nucleares.

7. A pesar de los términos utilizados en el Preámbulo de la Ley, y la previsión de su finalidad extrafiscal, lo que se descubre analizando el diseño fiscal dispuesto, es que las necesidades que se pretenden subvertir están ya cubiertas, de suerte que ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada al sostenimiento del Fondo.

8. Si a lo anterior unimos que resulta ajeno a su creación el disuadir o desincentivar la actividad de tratamiento y almacenamiento de los residuos nucleares, cobra significado la denuncia que realiza UNESA de que la verdadera realidad perseguida es la financiación del déficit tarifario por parte de las centrales nucleares. Intención que quedaba de manifiesto cuando el Consejo de Ministros anunciaba el 14 de septiembre de 2012 que <<la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que trata de hacer frente al problema más importante que tiene actualmente el sector eléctrico en España: lo que se conoce como déficit tarifario>>; o cuando al informar al Congreso de los Diputados en intervención pública, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, año 2012, num. 69, pag. 34 y ss., el Ministro de Industria hablaba en los siguientes términos: <<Como ven, este es un proyecto de medidas fiscales que tiene como objetivo obtener ingresos para que, a partir del

principio de la sostenibilidad medioambiental y financiera del sistema, una parte –no todo- del déficit de tarifa previsto para 2013, pueda ser financiado con cargo a estos ingresos>>. En definitiva, se persigue obtener ingresos, recaudar como objetivo principal de los impuestos creados, y no motivos medioambientales constituyen el objetivo principal de ambos impuestos, sin que sea suficiente al efecto la mera declaración, sin que resulte nada fácil establecer la vinculación entre los hechos imposables y el impacto medioambiental que justifica los mismos.

9. Ni de la estructura de los impuestos ni de sus elementos configuradores se deriva su carácter extrafiscal; al legislador parece haberle bastado para configurar tal carácter la justificación que ofrece en el Preámbulo de la Ley, y el propio desvalor medioambiental que acompaña a cualquier actividad relacionada con su condición de nuclear, pero obvia en su configuración y estructuración legal dotar a ambas figuras (tres si atendemos a la modificación de 2013) de elementos identificadores del carácter extrafiscal en relación con su potencial contaminante para desincentivarlo o estimular otras conductas; lo único visible es que se está gravando simple y llanamente la actividad de producción y almacenamiento de residuos radioactivos. Esto es, como reconoce el Ministerio Fiscal se acredita la superposición de un nuevo gravamen al régimen tributario de un sector de actividad cuya capacidad económica, al menos en relación con esta concreta actividad, ya es objeto de tributación, determinando un desbordamiento de los límites de <<un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio>>.

10. Desde luego la comparación de los elementos estructurales de los impuestos y de las tasas previstas en la Ley 54/1997, ofrecen diferencias tales que podrían hacer posible su compatibilidad, sucede sin embargo que, como se ha dicho, en la Ley 15/2012 no se hace accesible la afectación al

medio ambiente de la actividad de producción y almacenamiento de residuos radiactivos que justificaría su carácter extrafiscal, al punto que el solapamiento denunciado con el efecto pernicioso de la doble imposición resulta posible, en tanto que es objeto simultáneamente de varios tributos las mismas actividades.

11. En definitiva, se tiene serias dudas sobre el carácter extrafiscal de los impuestos analizados y su respecto al artículo 31.1 de la Constitución, al poderse estar gravando, inexistente aquella finalidad, una misma manifestación de riqueza a través de varias figuras tributarias.

QUINTO.- En atención a lo expuesto, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 35 y 36 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional, procede plantear cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan los impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, por su eventual vulneración del principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución.

LA SALA ACUERDA: Plantear al Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan los impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, por

su eventual vulneración del principio de capacidad económica proclamado en el artículo 31.1 de la Constitución.

Expídase testimonio de la presente resolución, de los autos del recurso de casación, así como de los de la instancia, que se elevarán al Tribunal Constitucional conforme a lo previsto en el artículo 36 de su Ley Orgánica.

Lo mandó la Sala y firman los Magistrados Excmos. Sres. al inicio designados

Manuel Vicente Garzón Herrero

Emilio
Joaquín Huelin Martínez de Velasco

Frías

Ponce

José Antonio Montero Fernández
Manuel Martín Timón

Juan Gonzalo Martínez Micó
Rafael Fernández Montalvo