

## SECCIÓN DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

**9772** *Pleno. Sentencia 84/2020, de 15 de julio de 2020. Recurso de inconstitucionalidad 4929-2019. Interpuesto por el presidente del Gobierno, respecto del artículo único, apartado cuarto de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, de 13 de noviembre, 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 transporte 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. Límites a las potestades tributarias de las comunidades autónomas: nulidad de las disposiciones legales que introducen un gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares (STC 43/2019). Voto particular.*

ECLI:ES:TC:2020:84

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, presidente; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho, don Cándido Conde-Pumpido Tourón y la magistrada doña María Luisa Balaguer Callejón, ha pronunciado

EN NOMBRE DEL REY

la siguiente

SENTENCIA

En el recurso de inconstitucionalidad núm. 4929-2019, interpuesto por el presidente del Gobierno, contra el artículo único, apartado cuarto de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, de 13 de noviembre, 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 transporte 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. Ha comparecido y formulado alegaciones la Junta de Castilla y León. Ha sido ponente el magistrado don Andrés Ollero Tassara.

**I. Antecedentes**

1. Mediante escrito presentado en el registro general de este tribunal el día 5 de agosto de 2019 el presidente del Gobierno interpuso recurso de inconstitucionalidad contra el artículo único, apartado cuarto de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, de 13 de noviembre, 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 transporte 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, en cuanto incluye un nuevo hecho imponible en la letra c) de su artículo 51.1. El citado texto refundido se aprobó mediante el Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre.

El hecho imponible sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares, al que se contrae la impugnación, consiste en el «riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León» [artículo 51.1 c) del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013].

La demanda estima que el precepto impugnado incurre en un supuesto de doble imposición de los previstos en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA, en lo que sigue), en relación con lo previsto en el título II de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regula el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (Ley 15/2012, en adelante).

El legislador autonómico incorpora al ya existente impuesto castellanoleonés sobre la afección medioambiental causada por determinados aprovechamientos del agua embalsada por los parques eólicos y por las instalaciones de transporte de energía eléctrica de alta tensión (no discutido), una nueva imposición sobre el almacenamiento temporal de residuos radioactivos, que coincide con lo previsto en los artículos 12 y siguientes de la Ley 15/2012 y, en particular, con los dos elementos sobre los que recae el impuesto estatal, que son: «la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear» [artículo 15. I a) de la Ley 15/2012] y «la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica» [artículo 15. I b) de la Ley 15/2012].

Se sostiene en el recurso que ambos tributos, estatal y autonómico, recaen sobre el mismo hecho imponible (los residuos que genera una central nuclear), haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que la misma comporta.

Adicionalmente, también hay coincidencia en el resto de elementos esenciales, refiriéndose la demanda a los sujetos pasivos y, en particular, a las bases imponibles de los impuestos en comparación. Así, la base imponible en el gravamen autonómico sobre las centrales nucleares son los elementos combustibles, que se definen como la agrupación de un «conjunto de varillas que contienen óxido de uranio que, junto con otros elementos estructurales que forman un esqueleto en el cual se insertan estas varillas» (artículo 54.4 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, modificado por la ley objeto de impugnación) forman el combustible nuclear gastado y depositado en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León.

Por su parte, en el caso del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, las bases imponibles que corresponden a los hechos definidos en el artículo 15.1 a) y b), de la Ley 15/2012, las constituyen «los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio contenidos en el mismo» (artículo 17 de la Ley 15/2012); o «los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación» (artículo 18 de la Ley 15/2012).

De acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la competencia y límites constitucionales a la potestad tributaria y en particular sobre el alcance del artículo 6 LOFCA, alega el recurrente que no deben gravarse por el legislador autonómico todas o algunas de las acciones derivadas de la producción de combustible nuclear gastado dentro de una central nuclear y dirigidas a la correcta gestión de dicho residuo, puesto que la fundamentación del gravamen ya se encuentra subsumida dentro de los impuestos estatales.

Específicamente sobre el almacenamiento, recuerda el escrito que el combustible gastado, una vez extraído del reactor nuclear, debe ser almacenado en agua. Tras años de enfriamiento —existiendo distintas opciones— en el caso de España, al emplearse

ciclos de combustible nuclear abiertos, el combustible nuclear utilizado en las centrales nucleares, una vez que ha dejado de ser útil para la producción de energía eléctrica, no se reelabora sino que se gestiona en su totalidad como residuo radiactivo. De esta manera, tras la etapa inicial de enfriamiento en las piscinas del combustible irradiado, este se puede depositar en un almacén temporal individualizado, en un almacén temporal centralizado o bien en un almacén geológico profundo. Actualmente no existe almacén temporal centralizado ni almacén geológico profundo en territorio español, por lo que «todo el combustible nuclear gastado proveniente de las centrales nucleares se encuentra almacenado en un primer momento en las piscinas nucleares primero y después en los almacenes temporales individualizados construidos dentro de las mismas».

La consecuencia de lo anterior es que el hecho imponible del impuesto autonómico, que es el depósito temporal del combustible gastado en las piscinas de la central, no tiene sustantividad propia, sino que es parte necesaria del proceso de producción de energía eléctrica en una central nuclear; encontrándose así en una necesaria relación de instrumentalidad con respecto a ese fin principal. La fundamentación del gravamen autonómico ya se encuentra pues subsumida dentro del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica.

Añade que también es coincidente la finalidad extrafiscal, de manera que con independencia de los términos técnicos con que se configuran las bases imponibles, ambos tributos recaen sobre el mismo hecho imponible: los residuos que genera una central nuclear. Lo hace además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que esta comporta. Cita el escrito de demanda el preámbulo de la norma autonómica, así como el artículo 50.4 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013 (tras su reforma por la Ley 6/2018). Este establece una afectación de los ingresos del impuesto: «Los ingresos procedentes del gravamen sobre las centrales nucleares se afectarán 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, conforme se determine en las leyes anuales de presupuestos generales de la comunidad, orientados a la preservación del medio ambiente. A estos efectos, los proyectos de presupuestos generales de la comunidad autónoma para cada ejercicio presupuestario contendrán un anexo de inversiones específico donde se detallarán las actuaciones inversoras previstas».

Junto a ello, la Ley 15/2012, que regula el impuesto estatal, se refiere en su preámbulo a los costes de la energía nuclear, concluyendo que ya que «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 [...] 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».

En consecuencia, y con cita extensa de la STC 43/2019, de 27 de marzo, la demanda afirma que ambos tributos, autonómico y estatal, gravan lo mismo, pese a la distinta configuración de los elementos de cuantificación. Por lo tanto, ambos impuestos son equivalentes en el sentido prohibido por el artículo 6.2 LOFCA. De esta manera, el precepto legal impugnado [artículo único, apartado cuarto de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, en cuanto añade la letra c) del artículo 51.1 del texto refundido de las disposiciones legales de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto legislativo 1/2013] sería inconstitucional por infringir los artículos 133.1 y 157.3 CE y 6.2 LOFCA.

Además, se alega que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 39.1 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), la inconstitucionalidad del artículo único,

apartado cuarto de la Ley de la Comunidad Autónoma de Castilla y León 6/2018 determina, por conexión o consecuencia, la inconstitucionalidad del resto de preceptos de esa misma Ley autonómica. Se refieren a la cuota (artículo 55.4 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, modificado por la Ley 6/2018), a los sujetos pasivos (artículo 52.3 del mismo texto refundido, modificado por la Ley 6/2018) y a la base imponible (artículo 54.4 del mismo texto refundido, modificado por la Ley 6/2018). Todos ellos dada su vinculación con el hecho imponible definido en la letra c) del artículo 1 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos.

2. Por providencia de 1 de octubre de 2019 el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Segunda, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, dar traslado de la demanda y de los documentos presentados, conforme establece el artículo 34 LOTC, al Congreso de los Diputados y al Senado, así como a las Cortes y a la Junta de Castilla y León, por conducto de sus presidentes, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Asimismo, se ordenó publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Boletín Oficial de Castilla y León», lo que se llevó a efecto, respectivamente, en el «BOE» núm. 247, de 14 de octubre; y en el «BOCL» núm. 203, de 21 de octubre, ambos de 2019.

3. La presidenta del Congreso de los Diputados, mediante escrito registrado el día 16 de octubre de 2019, comunicó que la mesa de la cámara, en su reunión de 14 de octubre, había acordado la personación en este procedimiento, el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC y la remisión de la documentación a la dirección de estudios, análisis y publicaciones y a la asesoría jurídica de la secretaría general.

4. El presidente del Senado, mediante escrito registrado el día 29 de octubre de 2019, comunicó que la mesa de la cámara, en su reunión del mismo día, había acordado la personación en este procedimiento y el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del artículo 88.1 LOTC.

5. Por escrito registrado el 5 de noviembre de 2019, la Junta de Castilla y León presentó sus alegaciones, oponiéndose a la demanda y sustentando su posición en los motivos que a continuación se resumen:

a) Comienza el escrito haciendo referencia a la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que establece y regula el impuesto estatal, recogiendo el tenor de su artículo 15, que se refiere al «impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica». Recoge igualmente la norma autonómica que ahora se impugna (Ley 6/2018, que reforma el texto refundido aprobado por el citado Decreto Legislativo 1/2013), cuyo objeto es crear una nueva figura impositiva, con el fin de compensar a la sociedad por las cargas ambientales que debe soportar como consecuencia del riesgo derivado de dicho almacenamiento.

b) Se expone a continuación en el escrito el marco competencial vigente, resaltando la competencia de las comunidades autónomas para establecer tributos, de acuerdo con el artículo 156.1 y 157.1 b) CE. Se refiere tanto al artículo 45 CE, que establece el deber de todos de conservar el medio ambiente, como al artículo 149.1 CE, que atribuye al Estado como competencia exclusiva, tanto la legislación básica sobre protección del medio ambiente, sin perjuicio de las facultades de las comunidades autónomas de establecer normas adicionales de protección (apartado 23), como las bases del régimen energético (apartado 25). Esto no obsta, sin embargo, para que las comunidades puedan ejercer también competencias en estas materias, cuando las tengan asumidas en sus estatutos; lo que incluye, en particular, al sector eléctrico.

Añade que el Estatuto de Autonomía de Castilla y León (EACL) dispone en su artículo 70.1.3 que esta comunidad autónoma tiene competencia exclusiva en materia de ordenación de la hacienda autonómica. También, según el artículo 70.1.35, sobre normas adicionales de protección del medio ambiente y del paisaje; con especial atención al desarrollo de políticas que contribuyan a mitigar el cambio climático, con referencias al artículo 82.2 EACL, sobre autonomía financiera.

A partir de lo anterior y con cita, entre otras, de las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5, y 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3 d), se refiere al principio «quien contamina paga». En este contexto, alude el escrito a «la polémica» sobre la existencia misma de las centrales nucleares, que se produce tanto por los efectos negativos que se originan en la fase previa de extracción y enriquecimiento del mineral, como en la fase de generación eléctrica, pero también en la fase posterior de almacenamiento del combustible nuclear gastado, por el riesgo de que en caso de accidente por fuga se ocasionen daños catastróficos irreparables sobre el medio ambiente.

c) Tras citar la doctrina del Tribunal Constitucional sobre los límites contenidos en el artículo 6 LOFCA, se alega que el tributo impugnado en este proceso es distinto al estatal y tiene una finalidad extrafiscal medioambiental, a diferencia de lo que ocurre con el segundo. Se insiste en que el hecho imponible del impuesto castellanoleonés hace hincapié en el riesgo de alteración del medioambiente, provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León; riesgo que, en última instancia, recae sobre las personas.

En particular, se insiste en la diferencia de hechos imponibles entre el impuesto autonómico y el estatal, al recaer el primero sobre un fin medioambiental evidente, a diferencia del estatal; pues este configura el hecho imponible en la actividad de producción de combustible nuclear gastado y no sobre el efecto contaminante –o el depósito– que es el hecho imponible en el autonómico de forma explícita. De esta manera, el impuesto castellanoleonés tendría una naturaleza extrafiscal, pues «la *intentio legis* del tributo no es crear una nueva fuente de ingresos públicos con fines estrictamente fiscales o redistributivos» (STC 37/1987, FJ 13), sino compensar a la sociedad por las cargas ambientales que ha de soportar como consecuencia del almacenamiento del combustible nuclear en las centrales nucleares; tal y como se indica en la exposición de motivos de la Ley 6/2018, que se cita igualmente.

Específicamente se refiere el escrito a la doctrina contenida en la STC 43/2019, de 27 de marzo. Considera que no puede ser trasladada sin más al impuesto de Castilla y León, ya que los elementos esenciales del impuesto catalán y el de Castilla y León son absolutamente diferentes. De hecho, mientras aquel gravaba la producción de elementos radiotóxicos en reacciones termonucleares, el impuesto previsto en la Ley 6/2018 «ni grava la producción de elementos radiotóxicos, ni tampoco la producción de combustible nuclear gastado, pues solamente incide en una fase claramente posterior, la de almacenamiento de dichos residuos». Lo hace, como reitera el escrito, desde una perspectiva medioambiental. Se recalca que, a diferencia del impuesto catalán, en el cual se había desgranado el proceso productivo en diferentes fases, sin sustantividad propia unas respecto de otras, la del almacenamiento de los residuos sí es diferenciable. No son pues extrapolables a este asunto las conclusiones de la STC 43/2019; en este caso se trata de un impuesto que no se refiere a la producción sino que «en el impuesto castellano y leonés, el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares, y el riesgo de alteración del medio ambiente que ocasiona dicho almacenamiento, nos coloca necesariamente en un momento posterior, independiente de la fase productiva y, por ende, en la medida en que no se refiere a la producción del combustible nuclear gastado que grava el Estado, no incurre en doble imposición».

El escrito añade que es cierto que el proceso de generación de energía eléctrica dentro de una central nuclear es único, con independencia de que puedan identificarse de forma separada las fases que lo integran. Dentro de dicho proceso, globalmente

considerado, se generan residuos. Sin embargo, una vez extraído ese combustible nuclear, se somete al proceso de gestión de los residuos radioactivos, que «nada tiene que ver con su previo proceso de producción». El proceso de gestión de residuos tiene una especificidad propia, de la que la dota la propia Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre energía nuclear, «hasta el punto de que lo configura como un servicio público esencial que se reserva a la titularidad del Estado, encomendándose a la Empresa nacional de Residuos Radiactivos, S.A. la gestión del mismo conforme a las directrices establecidas en el plan general de residuos radioactivos». De hecho, el propio plan hace referencia a actividades muy variadas que incluyen, entre otras, su tratamiento, transporte y almacenamiento. Por su parte, además, de forma específica, el almacenamiento del combustible gastado, a su vez incluye también distintas fases (almacenamiento inicial, intermedio y definitivo).

Las consideraciones anteriores conducirían a la conclusión de que el almacenamiento temporal del combustible nuclear gastado es una actividad totalmente ajena al «proceso de producción de energía eléctrica en una central nuclear». La actividad gravada por el impuesto autonómico incide pues sobre una fase del proceso de gestión de los residuos radioactivos, de modo tal que no puede sostenerse la afirmación que hace el recurso de que tanto el impuesto estatal como el autonómico se proyectan sobre la fase de producción de electricidad. Añade a ello que la realidad normativa tampoco permite considerar que la fase de almacenamiento esté incluida en la de producción. A mayor abundamiento, argumenta que si fueran parte de un único proceso el propio Estado «estaría incurriendo en la doble imposición que denuncia en el presente recurso al establecer un impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado en el artículo 15 y el impuesto sobre su almacenamiento en el artículo 19».

En conclusión, el ámbito objetivo sería distinto en cada uno de los impuestos: en el estatal es la producción de combustible nuclear gastado y en el autonómico, la afección medioambiental derivada del almacenamiento. Estas actividades se insertan a su vez en procesos distintos y separados, por mucho que uno y otro estén sometidos a la normativa nuclear. Expuesto lo anterior, se examina el resto de los elementos del impuesto para concluir que existen igualmente diferencias, sin que además quepa en este caso la inconstitucionalidad por conexión que pretende el recurso.

6. Por providencia de 14 de julio de 2020 se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 15 del mismo mes y año.

## II. Fundamentos jurídicos

### 1. Planteamiento.

El presente recurso de inconstitucionalidad se interpone por el presidente del Gobierno contra el artículo único, apartado cuarto de la Ley de las Cortes de Castilla y León 6/2018, de 13 de noviembre, 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 transporte 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, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, en cuanto incluye un nuevo hecho imponible en la letra c) de su artículo 51.1.

Se establece así un nuevo gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares, cuyo hecho imponible, al que se contrae la presente impugnación, consiste en el «riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León» [artículo 51.1 c) del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013].

Con los argumentos que han quedado ya expuestos, la demanda estima que el precepto impugnado incurre en un supuesto de doble imposición de los previstos en el

artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (LOFCA), en relación con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, regulado en los artículos 15 y siguientes de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

En los términos que han quedado recogidos en el antecedente quinto, la Junta de Castilla y León interesa la desestimación íntegra del recurso, al considerar que se trata de impuestos distintos, haciendo hincapié en que el autonómico es, a diferencia del estatal, un impuesto con fines extrafiscales.

## 2. Doctrina aplicable.

Con carácter general, sobre la cuestión planteada en este recurso de inconstitucionalidad, en relación con los límites de la potestad tributaria de las comunidades autónomas contenidos en el artículo 6.2 y 3 LOFCA, existe doctrina constitucional consolidada. Las recientes SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3, y 4/2019 de 17 de enero, FJ 3, la han recordado. Sin ánimo de exhaustividad, se encuentra también en las SSTC 122/2012, de 5 de junio (sobre el impuesto sobre grandes establecimientos comerciales de Cataluña); 210/2012, de 14 de noviembre (sobre el impuesto sobre depósitos bancarios de Extremadura); 30/2015, de 19 de febrero; 107/2015, 108/2015 y 111/2015, todas de 28 de mayo, y 202/2015, de 24 de septiembre, todas ellas referidas a diferentes impuestos autonómicos sobre depósitos en entidades de crédito). Cabe citar igualmente las SSTC 74/2016, de 14 de abril, y 43/2019, de 27 de marzo, en las cuales, respectivamente, se declara la inconstitucionalidad de sendos impuestos establecidos por la Comunidad Autónoma de Cataluña, denominados «impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear»; e «impuesto sobre elementos radio tóxicos». Estas dos últimas sentencias, que deben darse aquí por reproducidas, resultan de particular interés para la resolución de esta controversia, tal y como se expondrá en lo que sigue.

La doctrina constitucional ha insistido en que la finalidad de las prohibiciones de equivalencia establecidas en el artículo 6 LOFCA no radica en impedir sin más la doble imposición, sino en «que se produzcan dobles imposiciones no coordinadas, garantizando de esta manera que el ejercicio de poder tributario por los distintos niveles territoriales sea compatible con la existencia de ‘un sistema’ tributario en los términos exigidos por el artículo 31.1 CE» [entre otras, SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4; 19/2012, de 15 de febrero, FJ 3 b); 210/2012, de 14 de noviembre, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a), y 4/2019, de 17 de enero, FJ 3 c)].

Esto exige examinar todos los elementos esenciales de los tributos en liza, de acuerdo con un método también consolidado. Partiremos en este caso en concreto de las consideraciones contenidas en las citadas SSTC 74/2016 y 43/2019, en las que se examinan los impuestos estatales que recaen sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear. Tras ellos, determinaremos si aquellos tributos son o no equivalentes en el sentido prohibido por el artículo 6.2 LOFCA.

## 3. Descripción de los impuestos autonómico y estatal.

La norma impugnada (Ley 6/2018, que modifica el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre) reforma, como ya se ha adelantado, un tributo existente, para añadir un nuevo hecho imponible, que constituye el gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares.

El impuesto estatal que la demanda considera coincidente con el ahora impugnado es el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (artículos 15 y siguientes de la Ley 15/2012).

Sentadas las premisas anteriores, debemos, en primer lugar, examinar los elementos esenciales del impuesto autonómico y compararlo con el impuesto estatal del que se predica su coincidencia:

a) Hecho imponible:

– El hecho imponible del impuesto castellanoleonés lo constituye «c) El riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León» [artículo 51.1 c) del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013].

– El impuesto estatal tiene dos hechos imponibles: la «producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear» [artículo 15.1 a) de la Ley 15/2012] y la «producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica» [artículo 15.1 b) de la Ley 15/2012].

b) Sujetos pasivos. Ambos impuestos establecen que serán contribuyentes quienes exploten o realicen las actividades descritas en el hecho imponible (artículos 52 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, y 16 de la Ley 15/2012).

c) Elementos de cuantificación de los impuestos: base imponible y tipos de gravamen:

– En el impuesto autonómico impugnado la «base imponible en el gravamen sobre las centrales nucleares son los elementos combustibles que forman el combustible nuclear gastado y depositado en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León». En cuanto a la cuota, la misma se fija en «6000 € por cada elemento de combustible gastado y depositado» (artículo 55.4 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013).

A lo anterior se añaden estas dos definiciones: a «efectos de esta ley: el concepto de combustible nuclear gastado es el establecido en el artículo 15.2 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, o norma que le sustituya; los elementos combustibles se definen como la agrupación de un conjunto de varillas que contienen óxido de uranio que, junto con otros elementos estructurales que forman un esqueleto en el cual se insertan estas varillas, constituyen una unidad de combustible nuclear».

– En el caso del impuesto estatal a comparar, la base imponible la constituyen, respectivamente: «los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, entendiéndose como metal pesado el uranio y el plutonio» (artículo 17 de la Ley 15/2012) y «los metros cúbicos de residuos radiactivos de media, baja y muy baja actividad producidos, que han sido acondicionados para su almacenamiento con carácter temporal en el propio emplazamiento de la instalación» (artículo 18 de la Ley 15/2012). Por su parte, las cuotas tributarias, son, respectivamente, «el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 2190 € por kilogramo de metal pesado» (artículo 17 *bis* de la Ley 15/2012); y «el resultado de aplicar a la base imponible los siguientes tipos impositivos: a) Para residuos radiactivos de baja y media actividad, 6000 € por metro cúbico. b) Para residuos radiactivos de muy baja actividad, 1000 € por metro cúbico» (artículo 18 *bis* de la Ley 15/2012).

d) Los fines de los impuestos:

– La finalidad del impuesto autonómico se expresa en el preámbulo de la Ley 6/2018, en estos términos:

«El establecimiento de esta nueva imposición se justifica porque la generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear supone la asunción por parte de la sociedad de una serie de cargas ambientales, debido a las peculiaridades



inherentes a este tipo de energía, tales como la inevitable generación de residuos radiactivos y la necesidad de una adecuada gestión posterior de los mismos.

El empleo de metales pesados como el uranio y el plutonio en la generación de energía eléctrica genera una serie de residuos peligrosos, con una elevada vida útil y consecuencias a largo plazo difíciles de predecir y cuantificar tanto en el medioambiente como en la salud. Estos residuos, por sus especiales características, implican un riesgo potencial de contaminación del agua, el suelo y la atmósfera; y las radiaciones ionizantes emitidas pueden ocasionar efectos adversos sobre los seres vivos; estos efectos varían en función de la dosis, desde efectos agudos hasta efectos crónicos.

Asimismo, la gestión definitiva de los residuos radiactivos mantiene 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.

Por otra parte, dada la larga vida de determinados residuos radiactivos que trasciende a generaciones, tras la gestión definitiva de estos residuos 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.

A la vista de lo anterior, se considera adecuado el establecimiento de una imposición sobre el almacenamiento temporal de estos residuos en las propias centrales nucleares, al objeto de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicho almacenamiento. Esta imposición no colisiona con el artículo 19 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En este artículo se establece la imposición sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en una instalación centralizada, distinta de las centrales nucleares, y con carácter definitivo y no provisional.

Con esta iniciativa legislativa se pretende una gestión eficiente de los recursos públicos, ya que instrumenta la financiación de programas públicos a través de la tributación sobre los residuos nucleares; y en su tramitación se ha posibilitado que los potenciales destinatarios tengan una participación activa a través de la consulta pública en el portal de gobierno abierto de la Junta de Castilla y León y la realización de los trámites de audiencia e información pública.»

– El tributo estatal de contraste es el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (artículos 15 y siguientes de la Ley 15/2012) en sus dos modalidades: sobre combustible nuclear gastado [letra a) del artículo 15.1]; y sobre residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica [letra b) del artículo 15.1]. La primera modalidad recae sobre el uranio ya irradiado, que es un residuo de alta actividad, mientras que la segunda grava otros residuos, en concreto, de media, baja o muy baja actividad. Ambas obedecen a la finalidad recogida en el apartado III del preámbulo de la Ley 15/2012 que, de forma resumida, parte de la premisa de que «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».

El preámbulo menciona específicamente el plan general de residuos radiactivos en el que se prevén las necesidades de financiación, si bien añadiendo que «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». Específicamente sobre el almacenaje, se recuerda la necesidad de una supervisión institucional a largo plazo «de la que deberá hacerse cargo el Estado», tal y como se contempla en el artículo 38 *bis* de la Ley 25/1964, de 29 de abril, sobre energía nuclear. En ella 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». Asimismo, corresponde al Estado «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». Los impuestos regulados en la norma estatal obedecen así a la finalidad de «compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación».

4. Enjuiciamiento de la alegada duplicidad entre el impuesto autonómico sobre la afección medioambiental y el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado.

La anterior exposición de los elementos regulatorios esenciales de ambos impuestos permite ya concluir que existe equivalencia entre los mismos, en los términos prohibidos por el artículo 6.2 LOFCA, por lo que la norma impugnada debe ser declarada inconstitucional, a partir de las siguientes consideraciones:

a) En cuanto al hecho imponible y sus elementos de cuantificación, el escrito de alegaciones de la Junta de Castilla y León insiste en que no tienen el mismo objeto. Con el impuesto impugnado no se pretendería gravar la producción de energía sino solo la dispersión de elementos radio tóxicos derivados del almacenaje. Afirma que se grava la misma materia imponible, pero desde distintas perspectivas. Esta conclusión no puede compartirse.

Para comparar los hechos imponibles de acuerdo con el método establecido en nuestra jurisprudencia, debe entenderse por materia imponible «toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, de manera que en relación con una misma materia impositiva el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» (STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 3, con cita de las SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; 168/2004, de 6 de octubre, FJ 6; 179/2006, de 13 de junio, FJ 4, y 122/2012, de 5 de junio, FJ 3). Por su parte, hecho imponible, de acuerdo con la definición que establece la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), es el «presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal» (artículo 20.1 LGT).

En este caso, la materia imponible o fuente de capacidad económica gravada consiste en la producción de energía eléctrica de origen nuclear. Esta actividad, como es evidente, entraña un riesgo inherente al propio proceso productivo y cuya mención en el hecho imponible en nada altera la citada equivalencia. Una comparación apresurada de los términos legales con los que se definen en las normas ambos hechos imponibles podría llevar a entender que no existe coincidencia, ya que el impuesto autonómico gravaría únicamente el «riesgo de alteración del medioambiente provocado por el combustible nuclear gastado y depositado con carácter temporal en las centrales nucleares situadas en el territorio de la Comunidad de Castilla y León»; mientras que los hechos imponibles del estatal gravarían la producción de combustible nuclear gastado o de residuos radioactivos de media, baja y muy baja actividad [artículo 15.1 a) y b)

Ley 15/2012]. Ahora bien, dado que todo combustible nuclear debe ser siempre almacenado, no tiene lógica, o resulta en todo caso artificioso, pretender que se pueda aislar el riesgo del depósito temporal con respecto del proceso productivo; uno y otro impuesto recaen sobre el mismo hecho imponible.

b) La conclusión anterior se confirma, pues la coincidencia entre los impuestos en liza resulta particularmente evidente en los elementos de cuantificación de ambos impuestos.

El impuesto autonómico pretende gravar el combustible gastado almacenado temporalmente en las centrales. Esto implica lógicamente gravar todo el combustible generado, pues no hay ningún supuesto en el cual el combustible nuclear no sea objeto de un almacenamiento específico posterior. Para ello, la base imponible del impuesto autonómico se refiere a «los elementos combustibles que forman el combustible nuclear gastado y depositado», definiendo para ello el combustible nuclear gastado con remisión directa a la norma estatal, como se ha comprobado, pero añadiendo una unidad de medida consistente en los «elementos combustibles». Estos se definen como «la agrupación de un conjunto de varillas que contienen óxido de uranio que, junto con otros elementos estructurales que forman un esqueleto en el cual se insertan estas varillas, constituyen una unidad de combustible nuclear».

Basta examinar el propio proceso de generación de energía nuclear para concluir que dicha agrupación en un conjunto de varillas no es más que la manera normal empleada para el almacenamiento de combustible. Lo que la norma autonómica hace, en suma, es describir una parte necesaria del proceso de almacenaje de todo el combustible nuclear. El hecho de que en el impuesto autonómico se haga referencia al citado conjunto de varillas supone una diferencia irrelevante; el combustible nuclear gastado se almacena mediante la citada agrupación de un conjunto de varillas.

La coincidencia con la base imponible del impuesto estatal, en particular con el del artículo 15.1 a) de la Ley 15/2012, definida en su artículo 17, es clara. Ambos impuestos, estatal y autonómico, gravan el combustible nuclear gastado, es decir, el uranio fisiónable una vez que ha sido utilizado para generar energía. La Ley 15/2012 utiliza como medida los kilogramos de metal pesado extraídos definitivamente del reactor nuclear mientras que la norma autonómica computa los «elementos combustibles», pero lo gravado en ambos casos es lo mismo: el almacenamiento en la propia central de este residuo de alta actividad, en atención al riesgo que supone y los costes de gestión que conlleva. Dicho de otro modo, cambiando la unidad de medida, la norma autonómica intenta soslayar la prohibición contenida en el artículo 6.2 LOFCA, incumpliendo nuestra doctrina, antes citada.

Es cierto, como ya afirmamos en la citada STC 43/2019, cuyo fundamento jurídico 5 debe darse aquí por reproducido, que, dada su complejidad, es posible desagregar distintas fases o distintas consecuencias en la producción de energía de origen nuclear. Ahora bien, también lo es que la generación de energía eléctrica dentro de una central nuclear es un proceso único. En consecuencia, y con independencia de los términos técnicos con que se configuran, ambos tributos recaen sobre la misma materia imponible o fuente de capacidad económica, que no es otra que la producción de energía eléctrica en una central nuclear; haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que esta comporta, en concreto, en razón del combustible nuclear gastado que resulta del proceso nuclear.

c) También son coincidentes las finalidades. El riesgo como elemento extrafiscal no es posible aislarlo, en el sentido que se pretende, para extraer de ahí una suerte de riesgo adicional o aislado, a los efectos de crear a partir de él un hecho imponible nuevo.

Debe en particular recordarse que, como ya afirmamos en la citada STC 43/2019:

«[L]a energía nuclear es, por razones evidentes, un ámbito estrictamente regulado, y que en concreto el Estado ostenta la competencia para regular los citados riesgos, además de tener la obligación legal de desarrollar los planes de contención necesarios, todo ello de acuerdo con el marco jurídico contenido, en lo esencial, en la Ley 25/1964,

de 29 de abril, sobre energía nuclear, la Ley 15/1980, de 22 de abril, de creación del Consejo de Seguridad Nuclear, el Real Decreto 1836/1999, de 3 de diciembre, por el que se aprueba el reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas y, en concreto, de conformidad con lo dispuesto en la Instrucción IS-26, de 16 de junio de 2010, del Consejo de Seguridad Nuclear, sobre requisitos básicos de seguridad nuclear aplicables a las instalaciones nucleares. El marco legal vigente en la actualidad es consecuencia, en esencia, de la trasposición de la Directiva 2009/71/EURATOM, del Consejo, de 25 de junio de 2009, por la que se establece un marco comunitario para la seguridad nuclear de las instalaciones nucleares (modificada, entre otras, por la Directiva 2014/87/EURATOM, del Consejo, de 8 de julio de 2014).

Esta responsabilidad del Estado en la vigilancia y prevención de posibles accidentes nucleares deriva precisamente de la intensidad y gravedad de su potencial impacto porque, como se señaló en la STC 133/1990, de 19 de julio, abordando el plan básico de emergencia nuclear, un accidente nuclear es "un supuesto en que resulta difícilmente discutible que puede verse afectado el interés nacional, con una dimensión supra autonómica, como, sin necesidad de mayores explicaciones, resulta de las experiencias ya producidas en otros países, con consecuencias señaladamente catastróficas" (STC 133/1990, FJ 19), lo que explica la reserva al Estado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 149.1.29 CE.

La supervisión de la seguridad nuclear es así una responsabilidad que principalmente corresponde al Estado, y que implica lógicamente un coste, que sería parcialmente sufragado por este impuesto, de acuerdo con el citado preámbulo de la norma estatal. Lo anterior permite desestimar el argumento de los escritos de contestación a la demanda, que insisten en el riesgo mismo de la producción de energía nuclear, con referencia a accidentes nucleares pasados (se citan los accidentes de Three Mile Island, 1979; Chernóbil, 1986 y Fukushima, 2011), afirmando que tal riesgo no habría sido objeto de ningún impuesto, de manera que habría una materia imponible, consistente en el 'riesgo local e inmediato que supone la producción de estos elementos radio tóxicos'. Tal riesgo, si es que puede ser medible a los efectos de establecer un impuesto, ya ha sido expresamente incorporado tanto al marco regulatorio descrito, como específicamente al propio impuesto estatal» [STC 43/2019, FJ 5 c)].

El hecho cierto de que la comunidad autónoma pueda ostentar, en su ámbito territorial, competencias en materia de protección civil no podría enervar la citada equivalencia entre impuestos y la inconstitucionalidad del gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares aquí impugnado. A diferencia de lo que sucede con las tasas a que se refiere el art. 7 LOFCA (STC 71/2014, de 6 de mayo, FJ 3), los impuestos no siguen al servicio. Lo relevante a los efectos del art 6 LOFCA es que los impuestos sean equivalentes, tal y como aquí sucede.

Constatada la equivalencia entre el gravamen sobre la afección medioambiental causada por las centrales nucleares, establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla y León, y el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, procede concluir que el precepto impugnado vulnera los artículos 133.2 y 157.3 CE, así como el artículo 6.2 LOFCA. Declaramos, por tanto, la inconstitucionalidad y nulidad del artículo 51.1 c) del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, en la redacción dada por la Ley 6/2018.

En virtud del artículo 39.1 LOTC, esta declaración debe hacerse extensiva al resto de preceptos del texto legal que se refieren específicamente al mismo gravamen sobre las centrales nucleares, por concurrir en ellos una relación de conexión o consecuencia, tal como hemos apreciado en otros supuestos similares (por todas, STC 196/2012, de 31 de octubre, FJ 5). Por tanto, también declaramos inconstitucionales y nulos: (i) el inciso «, por las centrales nucleares» incluido en el capítulo I del título II y en el artículo 50.1 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, en la redacción dada por la Ley 6/2018; (ii) los artículos 50.4 (afectación de la recaudación), 54.4 (base imponible)

y 55.4 (cuota tributaria) del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, en la redacción dada por la Ley 6/2018; y (iii): la disposición transitoria de la Ley 6/2018.

#### FALLO

En atención a todo lo expuesto, el Tribunal Constitucional, POR LA AUTORIDAD QUE LE CONFIERE LA CONSTITUCIÓN DE LA NACIÓN ESPAÑOLA,

Ha decidido

Estimar el recurso de inconstitucionalidad interpuesto por el presidente del Gobierno y, en consecuencia, declarar inconstitucionales y nulos:

1.º El artículo 51.1 c) del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos, aprobado por Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, y establecido por el artículo único, apartado cuarto de la Ley 6/2018, de 13 de noviembre, 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 transporte 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.

2.º Por conexión con el apartado primero de este fallo se declaran también inconstitucionales y nulos:

a) El inciso «, por las centrales nucleares» incluido en el capítulo I del título II y en el artículo 50.1 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, en la redacción dada por la Ley 6/2018.

b) Los artículos 50.4, 54.4 y 55.4 del texto refundido aprobado por el Decreto Legislativo 1/2013, en la redacción dada por la Ley 6/2018.

c) La disposición transitoria de la Ley 6/2018.

Publíquese esta sentencia en el «Boletín Oficial del Estado».

Dada en Madrid, a quince de julio de dos mil veinte.—Juan José González Rivas.—Andrés Ollero Tassara.—Fernando Valdés Dal-Ré.—Santiago Martínez-Vares García.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Antonio Narváez Rodríguez.—Alfredo Montoya Melgar.—Ricardo Enríquez Sancho.—Cándido Conde-Pumpido Tourón.—María Luisa Balaguer Callejón.—Firmado y rubricado.

*Voto particular que formula el magistrado don Juan Antonio Xiol Ríos respecto de la sentencia pronunciada en el recurso de inconstitucionalidad núm. 4929-2019*

Con el máximo respeto a la opinión mayoritaria de mis compañeros de Pleno en la que se sustenta la sentencia, manifiesto mi discrepancia con la fundamentación jurídica y el fallo, que considero debería haber sido desestimatorio.

La declaración de inconstitucionalidad de la normativa impugnada toma como fundamento los criterios establecidos en la STC 43/2019, de 27 de marzo, respecto de los que ya hice expresa mi discrepancia en el voto particular formulado a dicha resolución. Por tanto, me remito a lo que ya expuse en ese voto particular para justificar ahora las razones por las que disiento de la opinión mayoritaria en la que se sustenta la sentencia.

Madrid, a quince de julio de dos mil veinte.—Juan Antonio Xiol Ríos.—Firmado y rubricado.