

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NCJ063973

**TRIBUNAL CONSTITUCIONAL**

Sentencia 43/2019, de 27 de marzo de 2019

Recs. de inconstitucionalidad núm. 6367/2017

(BOE de 25 de abril de 2019)

**SUMARIO:**

**CC.AA. Cataluña. Tributos propios. Impuesto sobre elementos radiotóxicos.** El Tribunal respecto al Impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear en la STC 74/2016 (NCJ061182) declaró la inconstitucionalidad del impuesto autonómico, al estimar que era equivalente al estatal, siendo sus finalidades extrafiscales también similares, de manera que en ambos tributos no solo [...] se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos. En este caso el Impuesto sobre elementos radiotóxicos coincide con el tributo estatal creado por la Ley 15/2012 sobre la producción del combustible nuclear. 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 ésta comporta. la producción de combustible nuclear gastado, resultante de cada reactor nuclear, y la producción de residuos radiactivos a su vez resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, que es lo gravado por el impuesto estatal, tiene lugar en un proceso en el cual, previamente, se han producido los procesos que formalmente pretende gravar el impuesto autonómico. De esta manera, el impuesto estatal mide y cuantifica el combustible nuclear gastado (uranio y plutonio), como consecuencia del proceso nuclear, una vez finalizado el ciclo, mientras que el autonómico atiende a diferentes elementos que están necesariamente insertados en el proceso mismo de generación de energía nuclear, desagregándolos artificialmente a efectos del impuesto, pues en la realidad están unidos y carecen de sustantividad propia. Existe una relación de causalidad entre lo gravado por el impuesto autonómico y el estatal, puesto que la producción de combustible nuclear gastado, gravado por el impuesto estatal, requiere que previamente se haya completado el proceso nuclear de producción de energía eléctrica, que es lo gravado por el impuesto autonómico, atendiendo ambos a la misma realidad. Lo anterior permite ya concluir que, pese a la diferente formulación de los hechos imposables en la norma impugnada, y la distinta configuración de los elementos de cuantificación que en coherencia con ello se diseña, ambos impuestos, el autonómico y el estatal, gravan lo mismo, resultando por ello equivalentes en el sentido prohibido por el art. 6.2 LOFCA. **Voto particular..**

**PRECEPTOS:**

Ley 8/1980 (LOFCA), arts. 6, 7 y 9.

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), art. 72 y ss.

Ley 5/2017 de Cataluña (Medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono), arts. 4 y 51 a 68.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 64.

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética), arts. 15 a 17 quater

Constitución española, arts. 133, 139, 149, 156 y 157.

Ley 58/2003 (LGT), art. 20.

**PONENTE:**

*Don Alfredo Montoya Melgar.*

ECLI:ES:TC:2019:43

El Pleno del Tribunal Constitucional, compuesto por el magistrado don Juan José González Rivas, presidente, la magistrada doña Encarnación Roca Trías; los magistrados don Andrés Ollero Tassara, don Fernando Valdés Dal-Ré, don Santiago Martínez-Vares García, don Juan Antonio Xiol Ríos, don Pedro José González-Trevijano Sánchez, don Antonio Narváez Rodríguez, don Alfredo Montoya Melgar, don Ricardo Enríquez Sancho y 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. 6367-2017, interpuesto por el presidente del Gobierno contra los arts. 4.1 y 51 a 68 y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono. Han comparecido y formulado alegaciones el Gobierno de la Generalitat y el Parlamento de Cataluña. Ha sido ponente el magistrado don Alfredo Montoya Melgar.

**I. ANTECEDENTES**

1. Mediante escrito presentado en el registro general de este Tribunal el día 29 de diciembre de 2017, el presidente del Gobierno interpuso recurso de inconstitucionalidad contra los arts. 4.1 y 51 a 68 y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (Ley 5/2017, en adelante).

El recurso versa sobre dos impuestos autonómicos: el impuesto sobre las viviendas vacías, respecto del cual el art. 4.1 de la Ley 5/2017, modifica el régimen de la base imponible; y, el impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos, creado por la misma Ley 5/2017 y regulado en sus arts. 51 a 68 y disposición final séptima, apartado a), en el inciso relativo a su entrada en vigor (impuesto sobre elementos radiotóxicos, en adelante).

La demanda contiene una amplia referencia a la doctrina constitucional sobre los límites a la potestad tributaria de las comunidades autónomas y, en particular, sobre el art. 6, apartados 2 y 3, de la vigente Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA en lo que sigue). Así, se transcribe parcialmente el fundamento jurídico 3 de la STC 30/2015, de 19 de febrero, concluyendo que dicho art. 6 prohíbe la coincidencia de hechos imposables entre los impuestos autonómicos y los estatales o locales, para apreciar la cual se hace preciso atender a los elementos esenciales de los tributos que se comparan, al objeto de determinar, no sólo la riqueza gravada o materia imponible sino la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen. A partir de la misma, se sostiene la inconstitucionalidad de los dos tributos impugnados con los siguientes argumentos:

a) En relación con el impuesto sobre las viviendas vacías, razona la demanda que el art. 4.1 de la Ley 5/2017, al modificar la regulación de la base imponible, sigue determinando la coincidencia, ya denunciada en el recurso de inconstitucionalidad número 2255-2016, entre el hecho imponible de este impuesto y el recargo del

impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), regulado en el párrafo tercero del apartado 4 del art. 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLHL), introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. Como razonó el Consejo de Estado en su dictamen número 146-2016, el impuesto autonómico recae sobre los inmuebles de uso residencial desocupados que son, precisamente, los potencialmente sujetos al recargo del art. 72.4 TRLHL. Además, tanto en el recargo del IBI como en el impuesto sobre las viviendas vacías objeto del recurso, el sujeto pasivo es el titular del bien gravado. Aunque en el impuesto solo son contribuyentes las personas jurídicas, ello supone que, respecto de estas, se producirá una doble imposición. También coinciden el período impositivo (el año natural) y el devengo (el 31 de diciembre) de ambos impuestos.

b) Aborda a continuación la inconstitucionalidad del impuesto sobre elementos radiotóxicos, que reputa contrario al art. 6.2 LOFCA porque su hecho imponible coincide con el del impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (en adelante, impuesto sobre la producción de combustible nuclear), creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012, en adelante), y regulado en sus artículos 15 a 17 quater.

Se afirma que así resulta de la STC 74/2016, de 14 de abril, que puso de relieve que la utilización de combustible nuclear en el proceso de producción de energía eléctrica produce, inevitablemente, combustible nuclear gastado por lo que, en ambos tributos, el hecho imponible consiste en la utilización de energía nuclear para generar energía eléctrica. Razona la demanda que, en realidad, las distintas actividades que incluye el art. 54 de la Ley 5/2017 en el hecho imponible del impuesto autonómico no son, en realidad, más que el resultado de desagregar el proceso de producción de energía.

Así, respecto de la producción de elementos radiotóxicos [art. 54.1 a)], que se mide por el número de desintegraciones, difícilmente puede calificarse como actividad que revista entidad o sustantividad propia para integrar un hecho imponible, cuando la producción de elementos radiotóxicos es inherente a la irradiación y gasto del combustible. Otro tanto ocurre con las operaciones de carga, descarga y reconfiguración del núcleo y la custodia transitoria de elementos radiotóxicos y las emisiones de radionúclidos al aire y al agua a través de los correspondientes sistemas de desechos gaseosos y líquidos [artículo 54.1 b), c) y d)], que son inherentes a la operación de las centrales y por ello mismo inseparables técnicamente del proceso de utilización de combustible nuclear. Por tanto, se construye así artificialmente la diferenciación del hecho imponible respecto al hecho imponible correspondiente al impuesto estatal, lo que se evidenciaría incluso en varios errores técnicos que la demanda expone e imputa a la norma impugnada; así, la referencia a «reacciones termonucleares» se identificaría con el proceso de fusión nuclear, cuando las reacciones que se desarrollan en una central nuclear no son de fusión nuclear (o «termonucleares»), como las denomina la Ley 5/2017, sino que son de fisión nuclear. Añade, con base en el informe técnico de la secretaría de Estado de Energía, que se aporta al expediente, que la utilización de la unidad «curios-día (Cid)» es en realidad una «creación» ad hoc para el establecimiento de este impuesto, y su definición no se encuentra en el glosario del Organismo Internacional de Energía Atómica (OIEA) sobre terminología usada en seguridad nuclear y protección radiológica. Concluye por lo anterior que el solapamiento de hechos imponibles es notorio y así lo apreció el Consejo de Estado en parte de su informe, que se transcribe en parte en la demanda.

A lo anterior añade que ambos impuestos tienen idéntica finalidad extrafiscal, de acuerdo con lo expuesto en los preámbulos de sus normas reguladoras que, con distintas expresiones, aluden a la misma finalidad relacionada con el propósito de compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de la generación de electricidad mediante la utilización de energía nuclear.

Respecto de la afectación parcial del tributo autonómico a los fines enumerados en el art. 53 de la Ley 5/2017, afirma la demanda (con cita de la STC 94/2017, de 6 de julio) que, en todo caso, un hipotético carácter finalista del impuesto no sirve para excluir la exigencia general de no coincidencia de los hechos imponibles. Por ello, aunque se aprecian diferencias en el cálculo de la base imponible de los impuestos estatal y autonómico que se comparan, estas no bastan para descartar la razonable equivalencia entre ambas figuras impositivas, que puede determinar que una misma instalación de producción de energía eléctrica ubicada en Cataluña, resulte doblemente gravada por la realización de la misma actividad de generación de energía nucleoelectrónica. Existe también identidad en la regulación en ambos impuestos de los sujetos pasivos y de la cuota tributaria.

Por último, se afirma que los arts. 51 a 68, y la disposición final séptima de la Ley 5/2017, vulneran también el art. 6.3 LOFCA, por coincidencia del hecho imponible del impuesto catalán y del impuesto de

actividades económicas (IAE), regulado en los arts. 78 y siguientes del citado texto refundido de la Ley de haciendas locales, en cuanto tributo directo cuyo hecho imponible consiste en el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales entre las que se incluye la de producción de energía nuclear y el almacenamiento de residuos radioactivos. Se invoca en ese punto la STC 196/2012.

2. Por providencia de 23 de enero de 2018 el Pleno del Tribunal Constitucional, a propuesta de la Sección Primera, acordó admitir a trámite el recurso de inconstitucionalidad, dar traslado de la demanda y de los documentos presentados, conforme establece el art. 34 de la Ley Orgánica del Tribunal Constitucional (LOTIC), al Congreso de los Diputados y al Senado, así como al Gobierno de la Generalitat y al Parlamento de Cataluña, al objeto de que en el plazo de quince días pudieran personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimaren convenientes. Asimismo, con el fin de evitar un eventual conflicto en la defensa de los intereses del Estado y de la Comunidad Autónoma de Cataluña, se acordó suspender el plazo para que el Gobierno de Cataluña pudiera personarse y formular alegaciones, en tanto el Consejo de Ministros, de conformidad con el artículo 5 del Real Decreto 944/2017, de 27 de octubre, ejerciese las funciones y competencias que corresponden al Consejo de Gobierno de la Generalitat de Cataluña. Por último, también se ordenó publicar la incoación del recurso en el «Boletín Oficial del Estado» y en el «Diari Oficial de la Generalitat de Catalunya», lo que se llevó a efecto, respectivamente, en el «BOE» núm. 28, de 31 de enero; y en el «DOGC» núm. 7550, de 2 de febrero, ambos de 2018.

3. El presidente del Senado, mediante escrito registrado el día 7 de febrero de 2018, comunicó que la mesa de la cámara, en su reunión de 6 de febrero, había acordado la personación en este procedimiento y el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del art. 88.1 LOTC.

4. La presidenta del Congreso de los Diputados, mediante un escrito registrado el día 8 de febrero de 2018, comunicó que la mesa de la cámara, en su reunión de 7 de febrero, había acordado la personación en este procedimiento, el ofrecimiento de su colaboración a los efectos del art. 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.

5. Por escrito registrado el 9 de febrero de 2018, el Parlamento de Cataluña comunicó el acuerdo de la mesa de 6 de febrero de personación en el presente recurso de inconstitucionalidad y solicitó de este Tribunal, además de la admisión del escrito y de los documentos que lo acompañaban, una prórroga para formular alegaciones, dada la complejidad del asunto y el volumen de trabajo acumulado por dicha representación.

6. Por providencia de 12 de febrero de 2018, el Pleno acordó incorporar a las actuaciones el escrito presentado por el Parlamento de Cataluña, tenerle por personado en representación de la cámara y conceder una prórroga de ocho días más sobre el plazo concedido por providencia de 23 de enero de 2018.

7. Por escrito registrado el 6 de marzo de 2018, el Parlamento de Cataluña formuló sus alegaciones, oponiéndose a la demanda y sustentando su posición en los motivos que a continuación se resumen:

a) En relación con la impugnación del impuesto catalán sobre las viviendas vacías, estima que no ha sido justificada ni argumentada su impugnación. Expone que, efectivamente, el art. 4.1 de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017 modifica el artículo 11 de la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, con la introducción de un cambio en la determinación de la base imponible, estableciendo una reducción en concepto de mínimo exento de 150 metros cuadrados. Pero señala que la remisión al recurso de inconstitucionalidad previamente interpuesto (número 2255-2016) no basta para levantar la carga alegatoria, ya que estrictamente la demanda no contiene argumentos dirigidos contra el art. 4.1 de la Ley 5/2017, por lo que en suma no se alcanza a determinar cuál es la concreta vulneración constitucional que se imputa al artículo 4.1 de la Ley 5/2017 más allá de modificar una ley sobre la que recae un recurso de inconstitucionalidad que está pendiente de resolución.

b) Se refiere a continuación al impuesto sobre elementos radiotóxicos, cuyo establecimiento como tributo propio se enmarca en el art. 203.5 del Estatuto de Autonomía de Cataluña. Aborda el precedente del citado impuesto, recogido en la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre, que, entre otros tributos, estableció el llamado «impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear», declarado inconstitucional por la STC 74/2016, de 14 de abril, y que también había sido cuestionado, durante su tramitación, por el Consejo de Garantías Estatutarias de la Generalitat (dictamen 18/2014, de 19 de agosto).

El escrito expone de forma detallada los límites contenidos en los arts. 6 y 9 de la LOFCA, y su interpretación por el Tribunal Constitucional, que ha recordado que es preciso el examen de todos los elementos del tributo, de modo que «será preciso atender en las circunstancias que ha seleccionado el legislador para dar lugar a los hechos imposables de ambos impuestos» (STC 96/2013, FJ 11). A partir de dicha exposición, se

examinan los elementos del impuesto impugnado, haciendo hincapié en que con el mismo se grava el riesgo local medioambiental en el territorio de Cataluña –que, en última instancia, recae sobre las personas–, derivado de la producción de elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares, y de la manipulación y el transporte de estos elementos; de su custodia, mientras no sean debidamente neutralizados o depositados en un almacén de larga duración, y de su dispersión, ya sea rutinaria o accidental (art. 52 Ley 5/2017). Es por ello que los hechos imponibles están constituidos por las actividades mencionadas anteriormente (art. 54 Ley 5/2017), y que la base imponible se establece de tal manera que no se gravan rendimientos económicos, sino la creación de elementos radiotóxicos mediante el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios-día (Cid) o en becquerels, según el caso (art. 57 Ley 5/2017).

En consecuencia, no es coincidente con el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, establecido por la Ley 15/2012, pues de acuerdo con la doctrina del Tribunal Constitucional es posible que sobre una misma materia imponible recaigan diversos hechos imponibles. Añade que, a diferencia del impuesto estatal, el catalán no tiene una finalidad puramente recaudatoria, sino que «grava el riesgo local medioambiental que comporta la producción de elementos radiotóxicos precisamente en función de su naturaleza y del daño que pueden comportar para la salud de las personas. En consecuencia, se observa una clara finalidad medioambiental en este último que, en cambio, está ausente en el impuesto estatal».

En cuanto al hecho imponible, el mismo es distinto pues el impuesto catalán no grava estrictamente la producción de energía, sino lo que la ley catalana llama «la posible dispersión de elementos radiotóxicos» (art. 54.1 Ley 5/2017), lo que se lleva a cabo sujetando a gravamen diferentes actividades que comportan un riesgo para el medio ambiente y para las personas como consecuencia de la generación o dispersión de elementos radiotóxicos que pueden producir. Estas actividades son: la producción de elementos radiotóxicos en reacciones termonucleares; la manipulación y el transporte de materiales que contienen estos elementos, incluidas la carga y descarga y la reconfiguración del núcleo de un reactor nuclear; la custodia transitoria de estos materiales, antes de su neutralización o almacenaje definitivo, y, finalmente, las emisiones efectivas de elementos radiotóxicos al medio ambiente, «ya sean [...] rutinarias, accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente». En suma, el hecho imponible del impuesto sobre elementos radiotóxicos no grava la producción de energía, sino la posible dispersión de elementos radiotóxicos. Además, no todas las actividades enumeradas en el art. 54.1 de la Ley 5/2017 tienen relación con el proceso de producción de energía, puesto que la cuarta actividad (la emisión de elementos radiotóxicos al medio ambiente, ya sean emisiones rutinarias, accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente) tiene como punto de referencia directamente la emisión de elementos radiotóxicos y no la producción de energía. Consecuencia de lo anterior, afirma, es que la simple lectura del citado art. 54 demuestra las diferencias que presenta, no solo con la definición de hecho imponible del impuesto de la ley estatal, sino también con la definición del antecedente del impuesto que ahora se impugna, creado por la Ley 12/2014 y declarado inconstitucional por la STC 76/2014. Frente a este, en el impuesto sobre elementos radiotóxicos no se grava ya la utilización de combustible nuclear, sino la generación de elementos radiotóxicos como consecuencia de la generación de energía nuclear, con lo que la finalidad medioambiental se convierte en un aspecto sustancial. Es decir, lo que se grava es el propio riesgo medioambiental que comportan determinadas actividades, explicitadas en la Ley 5/2017. Se refiere en este punto el escrito a los pretendidos errores técnicos que habría en la norma impugnada, afirmando que, por un lado, la referencia a «reacciones termonucleares» se hace en un sentido etimológico genérico, para incluir tanto la fusión como la fisión nuclear, aunque actualmente solo existan plantas de separación de núcleos (fisión), de manera que «la redacción servirá eventualmente para futuras plantas de fusión nuclear». Se hace también referencia a la unidad de «curios-día», lo que implica usar una medida internacional usada extensamente por su imputación diaria, no siendo, como afirma el abogado del Estado, una «creación» o invención, sino el enunciado de una fórmula con parámetros energéticos (explica que el «curio» deriva del «becquerel», que es la unidad de medida internacional) y temporales (día) usuales.

Concluye exponiendo que también son diferentes los restantes de elementos de ambos impuestos. Así, la base imponible del impuesto estatal está constituida por los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado, mientras que en el impuesto sobre elementos radiotóxicos la base imponible «está constituida por el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios-día (Cid), salvo las emisiones accidentales, que se miden en becquerels» (art. 57.1 Ley 5/2017). Por tanto, considerando que la producción de los elementos radiotóxicos peligrosos es consecuencia de la desintegración nuclear, la base imponible tiene en cuenta este hecho, y deja de lado otras cuestiones que no están directamente conectadas con

la finalidad medioambiental del impuesto. También es diferente el tipo de gravamen, que se establece de forma distinta al impuesto estatal, pues está fijado para cada hecho imponible mediante la determinación de una cuantía dineraria por Cid o por becquerels (art. 58 Ley 5/2017), es decir, en función del número de desintegraciones radiotóxicas que pueden producirse, por lo que no se da la identidad de tipos que se apreció en la STC 74/2016, FJ 4, respecto al impuesto anterior. En fin, existen igualmente diferencias en el devengo y afectación, por lo que se concluye que los artículos 51 a 68 y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley 5/2017 no vulneran el artículo 157 CE ni tampoco el artículo 6.2 LOFCA, y encuentran amparo en los artículos 202.3 y 203.5 EAC.

8. Mediante providencia de 5 de junio de 2018, una vez perdida la vigencia del Real Decreto 944/2017, de 27 de octubre, el Pleno acordó alzar la suspensión del plazo acordada en la providencia de 15 de noviembre de 2017. En consecuencia, se dio traslado al Gobierno de la Generalitat de Cataluña, por conducto de su presidente, al objeto de que, en el plazo de quince días, pudiera personarse en el proceso y formular las alegaciones que estimase convenientes.

9. Mediante escrito registrado el 13 de junio de 2018, la Generalitat de Cataluña se opuso a la demanda mediante los razonamientos que a continuación se recogen:

a) El alegato comienza exponiendo el marco constitucional y estatutario aplicable, con amplia referencia a la doctrina del Tribunal Constitucional, y recalando que, aunque la potestad tributaria de las comunidades autónomas no sea absoluta y se halle sometida a las restricciones establecidas por las leyes estatales, las mismas no pueden imponer límites que supongan un vaciamiento de la potestad tributaria autonómica [se citan, entre otras, las SSTC 210/2012; 53/2014, FJ 3 a) y 71/2014, FJ 3; así como la siguiente doctrina sobre la competencia autonómica para la creación de impuestos con función extrafiscal: SSTC 37/1987, de 26 de marzo; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4; 60/2013; 53/2014, FJ 6 e), y 74/2016]. Se contiene igualmente una extensa referencia a los límites del art. 6.2 y 3 LOFCA, que se refieren exclusivamente a la duplicidad de hechos imposables, no a la realidad o materia impositiva que le sirve de base, que es un concepto distinto, con el que no se debe confundir. Afirma que de esa distinta naturaleza de la materia y del hecho imponible se deriva que «en relación a una misma materia imponible, el legislador puede seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imposables, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes» [con cita de las SSTC 37/1987, FJ 14; 150/1990, FJ 3; 186/1993, FJ 4 c); 168/2004, de 6 de octubre, FJ 6; 179/2006, FJ 4; 122/2012, FJ 3, y 210/2012, FJ 4, entre otras].

b) En relación con la impugnación del art. 4.1 de la Ley 5/2017, por considerar que incide en un elemento esencial del tributo, aprecia que la demanda contiene las mismas razones ya alegadas en el recurso de inconstitucionalidad 2255-2016, sin que en el escrito se añada nada nuevo en relación con la nueva configuración de la base imponible. Tras afirmar que la carga alegatoria no se ha levantado, se refiere a los argumentos que sustentan la constitucionalidad del impuesto, con referencias al escrito de oposición del citado recurso de inconstitucionalidad.

c) En cuanto al impuesto sobre el riesgo medioambiental, comienza con una referencia a los impuestos sobre riesgos ambientales en general, exponiendo los antecedentes legales del concreto impuesto controvertido y también las características básicas del impuesto sobre el riesgo relacionado con los elementos radiotóxicos. Se refiere también el escrito a que tanto la OCDE como la Unión Europea han formulado múltiples recomendaciones instando a los Estados miembros a crear este tipo de impuestos medioambientales, y destacando la baja presión fiscal de los impuestos medioambientales en España. Destaca a continuación que, sentado que los impuestos medioambientales se conciben como un instrumento idóneo e incluso necesario para evitar o reducir los riesgos derivados de las actividades tecnológicas, resulta palmario que el riesgo medioambiental constituye una materia imponible con sustantividad propia, a diferencia de la actividad económica generadora del riesgo ambiental, siendo así que, según la doctrina del Tribunal, una misma materia es susceptible de ser sometida a tributación desde perspectivas distintas, sin que ello suponga doble imposición de forma automática (STC 60/2013, FJ 4).

Además, es evidente la compatibilidad de un impuesto sobre la producción de energía eléctrica (impuesto al consumo), como sería el estatal, con un impuesto ambiental que grave el uso de combustibles medioambientalmente indeseables para su producción, como es el caso del combustible nuclear, posibilidad que ha sido expresamente admitida por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (se cita la STJUE de 4 de junio de 2015, dictada en el asunto KLE, C-5/14, apartado 51). En este sentido cita como antecedente del impuesto ahora impugnado, el gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a las actividades de las que se pueda derivar la activación de planes de protección civil, situados en el territorio de Cataluña, creado por la Ley de 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña, con la finalidad de contribuir a financiar las actividades de previsión,

prevención, planificación, intervención, información y formación en protección civil, y las actividades de los servicios de prevención y extinción de incendios requeridas por dichas actividades (art. 58.1 de la Ley 4/1997), el cual fue declarado constitucional por la STC 168/2004.

En este caso, las diferencias del impuesto catalán con el estatal serían evidentes, empezando porque este último no es extrafiscal, ya que lo que pretende conseguir es un incremento de los ingresos públicos destinados a garantizar la sostenibilidad económica del sistema eléctrico, tal como se infiere del propio título de la Ley 15/2012, relativo a «medidas fiscales para la sostenibilidad energética». Prueba de ello, añade, es que cuando la Ley 15/2012 creó el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado, el Estado no consideró en ningún momento que el nuevo impuesto estatal se solapara con el gravamen autonómico sobre las centrales nucleares regulado por la Ley 4/1997, de protección civil de Cataluña. Lo que demuestra la compatibilidad del vigente impuesto con el estatal, el cual se crea de hecho en sustitución del introducido en la citada Ley 4/1997 mediante la Ley 12/2014, de 10 de octubre («DOGC» núm. 6730, de 17 de octubre de 2014), que procedió a la supresión de dicho gravamen (disposición final [rectius, adicional] segunda de la Ley 12/2014) y a su sustitución por el impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, concebido como un impuesto extrafiscal, con una finalidad medioambiental y de protección civil, sin perjuicio de sus efectos recaudatorios, y pese a ello declarado inconstitucional por la STC 74/2016. Para la Generalitat de Cataluña es en todo caso evidente su distinta finalidad, discrepando de las principales conclusiones a las que llega la citada sentencia constitucional, que se recogen en las alegaciones, resaltándose que lo que pretende el impuesto ahora impugnado es «restablecer la carga tributaria sobre el riesgo medioambiental derivado de la actividad de las centrales nucleares».

A partir de lo expuesto, se analizan en el escrito los elementos esenciales del impuesto sobre elementos radiotóxicos, afirmando que no se intenta con el mismo, como pretende la demanda, desagregar de forma artificiosa el hecho imponible. Tampoco se ha incurrido en errores técnicos, tal y como se expone en la memoria que se adjunta, así como en el informe de la Dirección General de Energía, Minas y Seguridad Industrial del Departamento de Empresa y Conocimiento de la Generalitat de Cataluña de 11 de junio de 2018, y en el que se desmienten los pretendidos errores técnicos atribuidos al diseño del impuesto autonómico en el informe de la Dirección General de Política Energética y Minas del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital de 27 de diciembre de 2017. Por ello, en fin, la selección de los cuatro supuestos gravados, que se configuran como otros tantos hechos imponibles, no descansa, como pretende la demanda, en una desagregación ficticia del ciclo nuclear, sino que por el contrario se fundamenta en la distinta naturaleza de las actividades que, de forma encadenada pero con autonomía y sustantividad propia por ser generadoras de riesgos ambientales de distinto grado, se suceden a lo largo del proceso nuclear de producción de energía eléctrica. De esta manera, la diversidad de riesgos que generan cada actividad y circunstancia son los que justifican su delimitación como hechos imponibles distintos, a fin de imponer a cada una de ellas una carga tributaria proporcionada a los correspondientes riesgos, refiriéndose a continuación en detalle a los diferentes hechos imponibles. En realidad, la identidad de hechos imponibles del impuesto estatal y del impuesto autonómico que alega la demanda, con el soporte del dictamen del Consejo de Estado y del informe ministerial referidos, parte de una errónea identificación de los respectivos hechos imponibles, ya que considera que ambos impuestos gravan la utilización de combustible nuclear y por ello recaen sobre la integridad del proceso de producción nuclear de energía eléctrica, que incluye la actividad en el núcleo del reactor (reacciones nucleares de fisión en cadena), las operaciones de manipulación y transporte de materiales radiotóxicos y su custodia hasta su almacenamiento provisional. De ahí que la demanda pueda sospechar que la desagregación de las actividades del ciclo nuclear que formula la Ley 5/2017 tenga por objeto enmascarar que el impuesto autonómico grava la producción nuclear de energía eléctrica. Sin embargo, la producción nuclear de energía eléctrica no constituye el hecho imponible de ninguno de los impuestos autonómicos sino, en su caso, la materia imponible. Así, especifica que el impuesto estatal selecciona como hecho imponible un elemento material como es el combustible nuclear gastado –uranio y plutonio– resultante del proceso nuclear, una vez finalizado el ciclo. Y por su parte, el impuesto autonómico selecciona como hecho imponible la especial capacidad económica que se manifiesta en el riesgo que para el medio ambiente y las personas generan los elementos radiotóxicos que se producen en las reacciones nucleares de fisión que tienen lugar en el interior del reactor, en las operaciones de manipulación y transporte y en la custodia de elementos radiotóxicos, así como el riesgo que comportan los elementos radiotóxicos presentes en las emisiones que se liberan al medio ambiente. Su propósito es así el de desincentivar la generación de riesgos medioambientales y para las personas, que se pone de relieve en la bonificación de cinco millones de euros que contempla la ley cuando los operadores de las centrales consigan reducir las emisiones rutinarias.

Insiste en que son distintas las circunstancias seleccionadas por el legislador en uno y otro impuesto como hecho imponible, cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria. De esta manera, y aunque es obvio que la producción de ese combustible nuclear gastado, que es lo gravado por el impuesto estatal, requiere que previamente se haya completado el proceso nuclear de producción de energía eléctrica, tal como indica la STC 74/2016, esa relación de causalidad no permite efectuar una lectura extensiva de la circunstancia seleccionada en este caso por el legislador estatal como hecho imponible, como es la producción de combustible nuclear gastado, pretendiendo que el mismo se extienda a la integridad del proceso nuclear de producción de energía eléctrica. Pues ya se ha dicho que el art. 6, apartados 2 y 3, LOFCA, prohíbe la duplicidad del hecho imponible en sentido estricto (SSTC 37/1987, FJ 14, y 186/1993, FJ 4).

Tampoco existiría coincidencia entre los demás elementos cuantificadores de ambos tributos, como son la base imponible y el tipo impositivo, que pasa a exponer. Por último, resalta que otra diferencia significativa entre ambos impuestos es que el impuesto estatal sobre el combustible nuclear gastado grava el mismo con independencia del tiempo que haya permanecido en el reactor, mientras que el impuesto autonómico sobre el riesgo ambiental de los elementos radiotóxicos depende del periodo de permanencia del combustible nuclear en el reactor dado que grava el número de desintegraciones nucleares producidas, que dependen de la duración de su irradiación. Esta diferencia tiene como consecuencia que, mientras que el impuesto estatal incentiva al operador de la central a «gastar» o aprovechar al máximo el combustible, lo que conduce a aumentar los riesgos ambientales, el impuesto autonómico incentiva la reducción del grado de irradiación, con la consiguiente reducción de los elementos radiotóxicos producidos y, por lo tanto, contribuye a reducir el riesgo local medioambiental generado por esos elementos radiotóxicos que se producen en las actividades gravadas. Finalmente, se añade que tampoco hay coincidencia del impuesto impugnado con el IAE.

**10.** Por providencia de 26 de marzo de 2019 se señaló para deliberación y votación de la presente sentencia el día 27 del mismo mes y año.

## II. FUNDAMENTOS JURÍDICOS

**1. Planteamiento.**—El presente recurso de inconstitucionalidad se interpone por el presidente del Gobierno contra los arts. 4.1 y 51 a 68 y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante, Ley 5/2017). En ellos se contiene, de una parte, la modificación de la base imponible del impuesto sobre las viviendas vacías (art. 4.1), y de otra, la creación del impuesto sobre el riesgo medioambiental de la producción, manipulación y transporte, custodia y emisión de elementos radiotóxicos (en adelante, impuesto sobre elementos radiotóxicos).

En el antecedente primero han quedado expuestas las razones por las cuales el presidente del Gobierno estima que los preceptos impugnados han vulnerado los límites contenidos en el art. 6.2 y 3 de la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las comunidades autónomas (en lo que sigue, LOFCA), de una parte, por solaparse el impuesto sobre las viviendas vacías con el recargo del impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), regulado en el párrafo tercero del apartado 4 del art. 72 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (TRLHL), que fue introducido por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre; y, de otra parte, por ser coincidentes los hechos imposables del impuesto sobre elementos radiotóxicos, tanto con el impuesto (estatal) sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (en adelante, impuesto sobre la producción de combustible nuclear), creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Ley 15/2012, en adelante), y regulado en sus artículos 15 a 17 quater, como con el impuesto (local) de actividades económicas (IAE), regulado en los arts. 78 y ss. TRLHL.

El Parlamento y la Generalitat de Cataluña interesan la desestimación íntegra del recurso, con los argumentos contenidos en los antecedentes 7 y 9, respectivamente, y que en lo imprescindible se recordarán en los fundamentos siguientes, al resolver las diferentes impugnaciones.

**2. El impuesto sobre viviendas vacías.**—Antes de abordar el fondo de la presente controversia debe hacerse una precisión previa en relación con la primera de las impugnaciones, dirigida frente al art. 4.1 de la Ley

5/2017, que introduce una modificación en la determinación de la base imponible del impuesto sobre las viviendas vacías.

El citado impuesto, regulado por la Ley del Parlamento de Cataluña 14/2015, de 21 de julio, ha sido objeto del recurso de inconstitucionalidad número 2255-2016, interpuesto también por el presidente del Gobierno, por estimar que, al coincidir el impuesto autonómico con el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), se vulneraba el art. 6.3 LOFCA. Dicho recurso ha quedado resuelto por la STC 4/2019, de 17 de enero, en la que se ha descartado tal superposición con el IBI, pues aun recayendo sobre la misma materia impositiva, no se trata de tributos «coincidentes» (STC 210/2012, FJ 6) ni «equivalentes» (STC 53/2014, FJ 3) a efectos del art. 6.3 LOFCA (STC 4/2019, FJ 5 in fine).

El precepto que se recurre en el presente proceso (art. 4.1 de la Ley 5/2017) otorga nueva redacción a los artículos 11 (base imponible) y 15 (autoliquidación) de la Ley 14/2015, de 21 de julio, del impuesto sobre las viviendas vacías, y de modificación de normas tributarias y de la Ley 3/2012, para establecer un mínimo exento de 150 metros cuadrados por vivienda y excluir la obligación de presentar autoliquidación cuando no resulte cantidad alguna a ingresar, respectivamente. Por tanto, cabe indicar que esta reforma no implica, en cuanto a su contenido, ninguna alteración sustancial en la estructura del citado impuesto ni de los aspectos recientemente enjuiciados por la STC 4/2019. Pero con carácter previo a esa valoración es preciso constatar que la demanda del presente recurso no ofrece ningún argumento de inconstitucionalidad que, de forma específica, se refiera al precepto impugnado, sino que se limita a hacer una remisión a los argumentos sostenidos en el proceso anterior, en relación con la pretendida coincidencia del impuesto autonómico con el IBI. Por esa razón debemos concluir que no se ha levantado la carga de alegación que obliga a todas las partes de estos procesos constitucionales, a los que es inherente un deber de colaboración con este Tribunal [SSTC, 13/2007, de 18 de enero, FJ 1, y 204/2011, de 15 de diciembre, FJ 2 b)]. Porque «[n]o basta, en consecuencia, la mera invocación formal en la demanda de los preceptos de cuya constitucionalidad se duda o incluso la existencia en la misma de una solicitud expresa de su declaración de inconstitucionalidad, para que este Tribunal deba pronunciarse sobre todos y cada uno de ellos. Es preciso, además, que en el cuerpo del recurso se contenga la argumentación específica o razonamientos que fundamenten la presunta contradicción de estos con la Norma fundamental» (SSTC 24/2013, de 31 de enero, FJ 6, y 103/2015, de 28 de mayo, FJ 2).

Por tanto, al no haberse aportado argumentos de inconstitucionalidad específicamente referidos a este precepto, el art. 4.1 de la Ley 5/2017 no será objeto de nuestro enjuiciamiento, máxime cuando el impuesto al que se refiere ya fue examinado en su configuración misma en el proceso resuelto por la citada STC 4/2019.

**3. El impuesto sobre elementos radiotóxicos: doctrina aplicable.**—La doctrina relativa a los límites del poder tributario de las comunidades autónomas contenidos en el art. 6.2 y 3 LOFCA ha sido ya objeto de una amplia jurisprudencia, recordada en las recientes SSTC 120/2018, de 31 de octubre, FJ 3, y 4/2019 de 17 de enero, FJ 3. De particular interés es la STC 74/2016, de 14 de abril, precisamente referida al impuesto que constituye el antecedente más directo del que ahora se impugna, ya que tenía por objeto la producción de energía eléctrica de origen nuclear. En el fundamento jurídico 2 de esa sentencia ya destacábamos que la doctrina referida al art. 6.2 LOFCA se ha examinado en numerosas resoluciones de este Tribunal, entre otras muchas, 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».

Allí continuábamos afirmando que, de acuerdo con ese cuerpo doctrinal, «para determinar si un impuesto autonómico es contrario al art. 6.2 LOFCA, por recaer sobre un hecho imponible gravado por el Estado, deben compararse ambas figuras tributarias partiendo siempre del examen del hecho imponible, pero analizando también todos los restantes elementos del tributo que se encuentran conectados con este: sujetos pasivos, base imponible, y demás elementos de cuantificación del hecho imponible, como la cuota tributaria o los supuestos de exención». De manera que es preciso atender no solo a «la riqueza gravada o materia imponible, que es el punto de partida de toda norma tributaria, sino [también a] la manera en que dicha riqueza o fuente de capacidad económica es sometida a gravamen en la estructura del tributo [SSTC 210/2012, FJ 4; 53/2014, de 10 de abril, FJ 3 a); 120/2018, FJ 3, y 4/2019, FJ 3 a)]». En este punto es relevante subrayar que, entre los elementos a comparar de los correspondientes impuestos se encuentra la posible concurrencia de fines extrafiscales, ya sea en el tributo o en alguno de sus elementos, teniendo en cuenta que los mismos no son incompatibles con el natural propósito recaudatorio de todo tributo, pues «de la misma manera que los tributos propiamente recaudatorios, pueden

perseguir y de hecho persiguen en la práctica otras finalidades extrafiscales [...], difícilmente habrá impuestos extrafiscales químicamente puros, pues en todo caso la propia noción de tributo implica que no se pueda desconocer o contradecir el principio de capacidad económica» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 c); doctrina reiterada, entre otras, en las SSTC 74/2016, FJ 2; 120/2018, FJ 3 d), y 4/2019, FJ 3 d)].

A la hora de examinar los elementos esenciales de los tributos que se confrontan para poder apreciar la coincidencia o no entre hechos imponible, que es lo prohibido en el art. 6 LOFCA, precisábamos en la STC 74/2016, FJ 2, que venimos citando, que es necesario tener en cuenta dos premisas, que deben recordarse expresamente:

Por un lado, que los límites fijados en el art. 6 LOFCA presuponen que cabe gravar desde distintas perspectivas la misma actividad o fuente de capacidad económica, porque, como tantas veces hemos reiterado, «habida cuenta de que la realidad económica en sus diferentes manifestaciones está toda ella virtualmente cubierta por tributos estatales, ello conduciría [...] a negar en la práctica la posibilidad de que se creen, al menos, por el momento, nuevos impuestos autonómicos» (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14, y también 4/2019, FJ 3 c)]. En consecuencia, «la interpretación de los límites contenidos en el art. 6 LOFCA deberá respetar la existencia de un espacio fiscal propio de las comunidades autónomas y, en particular, tener en cuenta las competencias en materia tributaria asumidas por las comunidades autónomas, y en concreto, por la Comunidad Autónoma de Cataluña en virtud del art. 203.5 EAC» (STC 74/2016, FJ 2).

Por otro lado, añadimos en esa sentencia que la finalidad de las prohibiciones de equivalencia establecidas en el art. 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 art. 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, FJ 4, y 53/2014, FJ 3 a)]», a las que se puede añadir la reciente STC 4/2019, FJ 3 c).

4. Descripción de los impuestos autonómico y estatal.—Sentadas las premisas anteriores, y siguiendo el método ya consolidado para el resolver este tipo de controversias, debemos, en primer lugar, examinar los elementos esenciales del impuesto (autonómico) sobre elementos radiotóxicos [arts. 51 a 68 y disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017], y compararlos con los del impuesto (estatal) sobre la producción de combustible nuclear (arts. 15 a 17 quater de la Ley 15/2012), al objeto de comprobar si son efectivamente equivalentes, en términos que vulneran el art. 6.2 LOFCA, tal y como sostiene la demanda.

Adicionalmente, en este caso debemos tener presentes las características del impuesto autonómico que constituye precedente del que ahora se impugna, a partir de las consideraciones que se hicieron en la STC 74/2016, de 14 de abril, sentencia que citan todas las partes personadas en este proceso y en la que ya se llevó a cabo la comparación entre el impuesto (autonómico) sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear [arts. 1.1 c); y 21 a 30 de la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre] y el impuesto (estatal) sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica (de nuevo, los arts. 15 a 17 quater de la Ley 15/2012), que también ahora deben compararse. En aquella sentencia se declaró la inconstitucionalidad del impuesto autonómico, al estimar que era equivalente al estatal, siendo sus finalidades extrafiscales también similares, de manera que en ambos tributos «no solo [...] se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos» (STC 74/2016, de 14 de abril, FJ 4).

a) Objeto de los impuestos. El objeto del impuesto sobre elementos radiotóxicos, tal y como se define en sus normas reguladoras, consiste en «gravar el riesgo local medioambiental, y en última instancia sobre las personas, que comporta, en el territorio de Cataluña, la producción de elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares; la manipulación y el transporte de estos elementos; su custodia, mientras no sean debidamente neutralizados o depositados en un almacén de larga duración, y su dispersión, rutinaria o accidental» (art. 52 Ley 5/2017).

El precedente del impuesto autonómico, enjuiciado por la citada STC 74/2016, FJ 3, identificaba como su objeto «la producción de energía eléctrica de origen nuclear», y pretendía igualmente gravar «los riesgos por el impacto y eventual daño en el medio ambiente derivados de la actividad de producción de energía eléctrica de origen nuclear efectuada en el territorio de Cataluña» (art. 21 de la Ley 12/2014).

En cuanto al impuesto estatal, el art. 12 de la Ley 15/2012 establece que «[e]l impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía

nucleoeléctrica 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».

b) Hecho imponible. El hecho imponible del impuesto sobre elementos radiotóxicos ahora impugnado lo constituyen las siguientes cuatro actividades, todas ellas vinculadas al hecho de que «la posible dispersión de elementos radiotóxicos genera un riesgo importante para el medioambiente y para las personas»:

«a) La producción de elementos radiotóxicos en reacciones termonucleares.

b) La manipulación y el transporte de materiales que contienen elementos radiotóxicos, incluidas las operaciones de carga y descarga y reconfiguración del núcleo de un reactor nuclear.

c) La custodia transitoria de elementos radiotóxicos a la espera de la neutralización o del almacenaje definitivo.

d) La emisión de elementos radiotóxicos al medioambiente, ya sean emisiones rutinarias, accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente.»

En este último caso [letra d)], referido a la emisión de elementos radiotóxicos al medioambiente, la definición del hecho imponible se completa con lo dispuesto en el art. 54.2 de la Ley 5/2017), que establece las siguientes definiciones:

«a) Son emisiones rutinarias las que se producen en la operación normal de un reactor termonuclear y que están reguladas, tanto en relación con la cantidad como con la dispersión controlada en el tiempo.

b) Son emisiones accidentales las que se producen por un funcionamiento anormal o accidental de un reactor termonuclear, o en cualquier otra actividad que comporte la manipulación de materiales que contienen elementos radiotóxicos.

c) Se entiende por emisiones superiores a los niveles establecidos legalmente las que, sin ser accidentales, superan los niveles fijados por la normativa del Consejo de Seguridad Nuclear de explotación de reactores termonucleares y de otras actividades relacionadas con materiales radiotóxicos.»

El hecho imponible del impuesto que sirvió de precedente al ahora impugnado, y que fue objeto de la STC 74/2016, FJ 3, era «la utilización de combustible nuclear para la producción de energía eléctrica, por el efecto que puede tener en el medio ambiente y por el daño que eventualmente puede producir en él» (art. 23 de la Ley 12/2014).

Por su parte, el impuesto estatal recae sobre dos elementos, teniendo por tanto dos hechos imposables: «[l]a producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear» [art. 15.1 a) Ley 12/2014] y «[l]a producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica» [art. 15.1 b) Ley 12/2014].

c) Sujetos pasivos. En cuanto a los sujetos obligados al impuesto, el impuesto autonómico ahora impugnado establece que «[s]on sujetos pasivos del impuesto, a título de contribuyentes, las personas físicas o jurídicas, así como las entidades que sin tener personalidad jurídica constituyan una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición definidas como obligados tributarios por la normativa tributaria general, que realizan el hecho imponible», siendo «responsables solidarios de la deuda tributaria de este impuesto los propietarios de las instalaciones en las que se realizan las actividades a las que se refiere el artículo 54» (art. 55 Ley 5/2017).

Por su parte, el anterior impuesto autonómico designaba como sujetos pasivos a «las personas físicas o jurídicas y los entes sin personalidad jurídica a los que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que utilizan combustible nuclear para la producción de energía eléctrica» (art. 24 de la Ley 12/2014).

En fin, el impuesto estatal recae igualmente sobre «las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria, que realicen cualquiera de las actividades señaladas en el artículo anterior» (art. 16 de la Ley 15/2012).

d) Base imponible y tipos de gravamen. Los elementos de cuantificación de los impuestos considerados se definen, respectivamente, en los términos que siguen.

En el caso del impuesto autonómico aquí impugnado, la base imponible se define en el apartado 1 del art. 57 del siguiente modo:

«1. La base imponible del impuesto está constituida por el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios-día (Cid), salvo las emisiones accidentales, que se miden en becquerels. En concreto y para cada hecho imponible, la base imponible está constituida:

a) En la actividad de producción termonuclear, por el número de desintegraciones producidas dentro del reactor nuclear durante el período impositivo.

b) En la actividad de manipulación y transporte de materiales que contengan elementos radiotóxicos, por las desintegraciones producidas en el material radiactivo manipulado o transportado, durante el período impositivo.

c) En la actividad de custodia transitoria de materiales que contengan elementos radiotóxicos, por las desintegraciones que se producen de modo espontáneo en los materiales custodiados, durante el período impositivo.

d) En las emisiones de elementos radiotóxicos al medioambiente, por todas las desintegraciones que eventualmente se producirán en los elementos radiactivos liberados al medioambiente durante el período impositivo.

e) En las emisiones accidentales, por la actividad radiactiva de los materiales dispersados al medioambiente durante el período impositivo.»

Esas precisiones se complementan con las reglas adicionales para la cuantificación de la base que recoge el apartado 2 del art. 57:

«Para calcular las bases imponibles respectivas, se aplican las siguientes reglas:

a) En la actividad de producción termonuclear, para calcular el número de desintegraciones que tienen lugar en el interior del reactor se considera que cada desintegración genera 200 megaelectronvoltios (MeV) de energía, y se divide la energía térmica total generada en el período impositivo por este valor unitario.

b) En las operaciones de manipulación y transporte de combustible nuclear irradiado, para calcular el número de desintegraciones por unidad de tiempo se considera que cada tonelada de metal pesado genera 100 kilovatios (kW) térmicos y cada desintegración 100 MeV.

En la manipulación y transporte de algún otro tipo de material radiotóxico se divide la potencia térmica generada por el material por 100 MeV.

En el caso de las operaciones de carga-descarga y reconfiguración del núcleo del reactor nuclear, el período que hay que considerar para el cálculo del total de desintegraciones es el tiempo que duran las operaciones de manipulación y transporte para el traslado del combustible del reactor a la piscina y de la piscina al reactor.

c) Para calcular el número de desintegraciones que tienen lugar en la custodia transitoria de materiales, debe tenerse en cuenta el peso de los metales pesados almacenados, expresado en toneladas. Cuando el almacenaje sea en las piscinas anexas a los reactores, debe considerarse que cada tonelada de metal pesado almacenado genera 10 kW térmicos y cada desintegración 100 MeV. Cuando el almacenaje es en seco, se considera que cada tonelada de metal pesado genera 1 kW térmico y cada desintegración 100 MeV. En el caso de que el número de toneladas varíe durante el período impositivo, debe tomarse como base de cálculo el promedio ponderado de toneladas durante este período.

La cifra de la cantidad de toneladas debe comprender hasta dos decimales.

d) Para calcular las desintegraciones de las emisiones rutinarias al medioambiente deben considerarse todos los efluentes líquidos (incluidos el tritio y los elementos gaseosos disueltos) y gaseosos (incluidos gases nobles, tritio, halógenos y partículas en suspensión) liberados al medioambiente en el período impositivo. El número de desintegraciones a computar dentro del período impositivo equivale a las desintegraciones que eventualmente se produzcan por efecto de la liberación de estos elementos, considerando un período medio de semidesintegraciones de doce años. El número total de desintegraciones resulta de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Número de desintegraciones} = \text{Becquerels emitidos} \times 3,15 \times 10^6.$$

3. Una vez calculado el número de desintegraciones en cada caso de acuerdo con las reglas establecidas por el apartado 2, la conversión a curios-día resulta de la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\text{Número de desintegraciones}$$

$$3,7 \times 10^{10} \times 86.400$$

Considerando que:

1. becquerel (Bq) = 1 desintegración por segundo.

1. curio (Ci) =  $3,7 \times 10^{10}$  Bq.

1. Cid = 86.400 Ci.

4. Los datos y las magnitudes a los que se refieren las letras del apartado 2 deben ser las que han quedado consignadas en los informes mensuales que el sujeto pasivo debe remitir al Consejo de Seguridad

Nuclear de conformidad con la Guía de Seguridad 1.7 (Rev.2) o versiones posteriores. Estos informes pueden ser requeridos por los órganos de gestión o inspección tributaria competentes, dentro del correspondiente procedimiento de comprobación».

Por último, el tipo de gravamen (art. 58) se define a partir de las magnitudes anteriores, en estos términos:

«Los tipos de gravamen aplicables son, para cada actividad constitutiva del hecho imponible, los siguientes:

- a) En la actividad de producción termonuclear: 6.000 euros por GCid (6.000 €/109 Cid).
- b) En la actividad de manipulación y transporte: 112.500 euros por MCid (112.500 €/106 Cid).
- c) En la actividad de custodia transitoria: 1.000 euros por MCid (1.000 €/106 Cid).
- d) En las emisiones rutinarias y permitidas: 2 euros por Cid.
- e) En las emisiones accidentales o superiores a los niveles establecidos legalmente: 200.000 euros por millón de becquerels dispersados.»

En el impuesto autonómico precedente, la base estaba constituida por el peso de combustible nuclear utilizado en el período impositivo, expresado en toneladas (art. 26 de la Ley 12/2014), siendo el tipo de gravamen de 800.000 € por tonelada de combustible utilizado (art. 27 de la Ley 12/2014), y la cuota el resultado de aplicar dicho tipo a la base imponible (artículo 28).

En el caso del impuesto estatal, la base imponible la 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» (art. 17 de la Ley 15/2012). Por su parte, «[l]a cuota tributaria será el resultado de aplicar a la base imponible el tipo impositivo de 2.190 euros por kilogramo de metal pesado» (artículo 17 bis).

e) La finalidad del impuesto impugnado se expresa en el preámbulo de la Ley 5/2017 en estos términos:

«Con el nuevo tributo, los agentes a los que se aplica, que obtienen beneficios de su actividad económica, deben asumir el coste generado por las externalidades negativas que esta actividad provoca en el medioambiente y la salud de las personas. Bajo el punto de vista territorial, la externalidad negativa es esencialmente local, puesto que las emisiones de los productos radiotóxicos derivados de las actividades gravadas tienen un impacto relevante inmediato en el territorio en el que se producen estas emisiones, circunstancia que avala que el gravamen se imponga por parte de quien tiene la potestad tributaria más directa sobre este territorio, o sea, en este caso, la Generalidad. Así pues, el impuesto grava el riesgo local sobre el medioambiente, y en última instancia sobre las personas, derivado de la realización de las actividades relacionadas con elementos radiotóxicos generados en reacciones termonucleares: la producción; la manipulación y el transporte; la custodia transitoria, y la dispersión, rutinaria o accidental, de las emisiones».

En conexión con esta finalidad, se establece en el art. 53 de la Ley 5/2017 una afectación parcial del impuesto, en los siguientes términos:

«1. Se afectan parcialmente los ingresos de este impuesto en la cuantía de 257.154 euros anuales, para atender a la financiación de los medios y de las actividades y actuaciones de protección civil expresamente destinados al control y, si procede, la reducción de los riesgos derivados de la actividad gravada.

2. Se crea un fondo con el 20 por 100 de la recaudación efectiva del impuesto. Este fondo debe destinarse a financiar actuaciones y acciones dirigidas a:

- a) La reactivación económica de las zonas afectadas por actividades gravadas por el impuesto, con el fin de promover y mejorar la competitividad y la diversificación económica.
- b) La prevención y moderación de los riesgos derivados de las actividades sometidas al impuesto.
- c) El mantenimiento y la renovación de los sistemas de control y medición de los niveles de elementos radiotóxicos en el territorio de Cataluña.

3. El régimen de gestión del fondo al que se refiere el apartado 2 debe regularse por reglamento.»

El impuesto autonómico precedente también declaraba perseguir un fin extrafiscal en el art. 21 de la Ley 12/2014, previendo además una afectación parcial de los ingresos en su art. 22 «al efecto de atender la financiación de los medios y las actividades y actuaciones de protección civil expresamente destinadas a la disminución, el control y, si procede, la reducción de los riesgos derivados de la actividad gravada». Por su parte, el preámbulo de la norma establecía que se gravaba, en esencia, el riesgo que este tipo de energía supone. Para el legislador autonómico, «considerar la fuente del riesgo como elemento determinante del hecho imponible y su traslado como magnitud de la base imponible es la forma de incorporar la necesaria modulación del impuesto en términos de extrafiscalidad, según sea más o menos eficiente el proceso productivo: un uso más eficiente del

combustible nuclear (menos cantidad de combustible para producir la misma energía) debe conllevar una menor cuota tributaria».

En cuanto al impuesto estatal, ya destacábamos en la STC 74/2016, FJ 3, que en el preámbulo de la Ley 15/2012 se hace también referencia a los costes que genera 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».

5. Enjuiciamiento de la alegada duplicidad entre el impuesto autonómico sobre elementos radiotóxicos y el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear.—La anterior exposición de los elementos regulatorios esenciales de ambos impuestos permite concluir que existe equivalencia entre los mismos, atendiendo tanto a las consideraciones ya realizadas en la STC 74/2016, FJ 4, que deben darse aquí por reproducidas, como a las que a continuación se exponen:

a) En cuanto al hecho imponible y sus elementos de cuantificación, los escritos de la Generalitat y del Parlamento insisten en que no tienen el mismo objeto, pues con el impuesto impugnado no se pretendería gravar la producción de energía sino solo la dispersión de elementos radiotóxicos. Insisten en que se grava la misma materia imponible, pero desde distintas perspectivas, citando en su apoyo la doctrina contenida en la STC 60/2013, de 13 de marzo, FJ 4.

Esta conclusión no puede compartirse. Debemos recordar, en primer término, que las consideraciones contenidas en la STC 60/2013, realizadas en relación con el impuesto regulado en la Ley de las Cortes de Castilla-La Mancha 16/2005, de 29 de diciembre, del impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, no son automáticamente trasladables a este supuesto, como pretenden los escritos de contestación a la demanda. En aquel caso se trataba de comparar el impuesto autonómico, tanto con el impuesto sobre la electricidad, que somete a tributación la producción de energía eléctrica (art. 64 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre), como con el impuesto sobre actividades económicas, que grava el mero ejercicio de actividades empresariales, en función de su beneficio medio presunto (art. 78.1 del texto refundido de la Ley de haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo). Pues bien, precisamente en dicha sentencia, y tal como también había sucedido en la STC 196/2012, de 31 de octubre (referida a una redacción anterior del mismo impuesto), se estimó la inconstitucionalidad del impuesto establecido por la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha sobre la producción de energía termonuclear, por su solapamiento con la materia imponible del impuesto sobre actividades económicas, y en aplicación del art. 6.3 LOFCA, si bien en su redacción antigua, anterior a la modificación operada por la Ley Orgánica 3/2009.

Para comparar los hechos imposables de acuerdo con el método establecido en nuestra jurisprudencia, antes referida, debe recordarse que materia imponible es «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 imposables, 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, el 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» (art. 20.1 LGT).

En este caso, la materia imponible o fuente de capacidad económica gravada es la actividad de índole económica consistente en la producción de energía eléctrica de origen nuclear. Efectivamente, como señalan los escritos de contestación a la demanda, la formulación del hecho imponible no es idéntica en el impuesto autonómico y en el estatal. Por un lado, el impuesto sobre elementos radiotóxicos recae sobre diferentes procesos llevados a cabo en el seno de una central nuclear y que tienen que ver con la producción [art. 54.1 a)], la manipulación y transporte [art. 54.1 b)], la custodia transitoria [art. 54.1 c)], y la emisión [art. 54.1 d)] de «elementos radiotóxicos», esto es, todos los «generados en reacciones termonucleares» (art. 52). Y, por otro lado, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear con el que pretendidamente colisiona define el hecho imponible como «la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear» [art. 15.1 a)], y «la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica» [art. 15.1 b)].

En coherencia con ello, las bases imponibles de uno y otro impuesto difieren también, pues en el caso del impuesto catalán se afirma medir el número de desintegraciones nucleares producidas, medidas en curios-día (unidad denominada «Cid»), salvo las emisiones accidentales, que se miden en becquerels, mientras que en el impuesto estatal se medirían los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado (uranio y plutonio). Tal diferencia, en fin, se traslada a los tipos de gravamen, de manera que en el primer caso, del impuesto autonómico, se establecen distintos tipos en función del número de «curios cid» (art. 58), mientras que en el segundo, del impuesto estatal, se toma en consideración el kilogramo de metal pesado contenido en el combustible nuclear gastado (art. 17 bis).

Atendidas tales diferencias en la definición legal de los hechos imponibles y sus elementos de cuantificación, podría pensarse que estamos ante figuras tributarias que, desde el principio, son diversas, por serlo ya la propia definición del hecho imponible, lo que incluso haría innecesario el examen del resto de elementos de cuantificación del impuesto.

Sin embargo, esto es solo una apariencia, pues el nomen iuris o definición legal de los elementos del impuesto debe ponerse en relación con el objeto mismo de gravamen, que es, como se ha expuesto, el proceso nuclear de producción de energía nucleoelectrónica. La clave para determinar qué es lo que efectivamente se pretende someter a gravamen es examinar, de forma conjunta y sistemática, todos los elementos del impuesto, esto es, también los elementos de cuantificación. En este caso, dado que dichos elementos se refieren al proceso de producción de energía nuclear, debe exponerse el mismo de forma sucinta y necesariamente simplificada.

La primera conclusión que puede extraerse de lo recogido en los escritos de las partes y los informes especializados que los acompañan (informe de la Dirección General de Política Energética y Minas del Ministerio de Energía, Turismo y Agenda Digital de 27 de diciembre de 2017 e informe de la Dirección General de Energía, Minas y Seguridad Industrial del Departamento de Empresa y Conocimiento de la Generalitat de Cataluña, de 11 de junio de 2018) es que, dada su complejidad, es posible desagregar distintas fases, o distintas consecuencias en la producción de energía de origen nuclear. Los informes que aportan los escritos de todas las partes personadas evidencian que la generación de energía eléctrica dentro de una central nuclear es un proceso único que, sin embargo, se puede observar y medir desde diferentes perspectivas. De forma simplificada, en el interior de un reactor nuclear se producen reacciones de fisión de los átomos del combustible nuclear (normalmente, uranio enriquecido), por lo que el proceso de fisión implica siempre una ruptura, esto es, un proceso de desintegración de los átomos del citado combustible. Esa energía producida permite generar vapor de agua que a su vez acciona un conjunto de turbinas que permiten la actividad del generador eléctrico, produciendo de esta forma electricidad.

De esta manera, lo relevante, a efectos de examinar y comparar los impuestos en liza, es que siempre se trata del mismo proceso, con independencia de que pueda medirse cada una de las fases que lo integran, por ejemplo, mediante el volumen de combustible nuclear que se emplea, o a través del número de desintegraciones nucleares que se produzcan a partir del citado combustible. Esto sucede, como es lógico, con cualquier proceso técnico productivo, o incluso con cualquier fenómeno o realidad económica sujeta a gravamen.

En definitiva, 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 ésta comporta.

El dato clave para llegar a esta conclusión sobre la identidad de los impuestos examinados es que los elementos definidos en el hecho imponible del impuesto autonómico sobre elementos radiotóxicos no tienen sustantividad propia, sino que son parte 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. Esto es, ninguno de ellos se puede producir por sí mismo, con independencia de los demás, sino que forman parte de un continuum o proceso. De esta manera, todo proceso de fisión genera desintegraciones y se produce a su vez a partir del combustible nuclear que, posteriormente, será combustible gastado y que, lógicamente, deberá antes haber sido producido, manipulado, transportado, custodiado de forma transitoria, dando lugar, en fin, a la correspondiente emisión de elementos radiotóxicos al medioambiente siquiera de forma rutinaria. Es decir, los hechos imponibles expuestos en el art. 54 de la Ley 5/2017 no vienen más que a describir el proceso mismo de producción de energía nuclear, deslindando sus fases a los únicos efectos de construcción de un tributo que se pretende distinto del estatal ya existente.

Dicho de otro modo, la producción de combustible nuclear gastado, resultante de cada reactor nuclear, y la producción de residuos radiactivos a su vez resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, que es lo gravado por el impuesto estatal, tiene lugar en un proceso en el cual, previamente, se han producido los procesos que formalmente pretende gravar el impuesto autonómico. De esta manera, el impuesto estatal mide y cuantifica el combustible nuclear gastado (uranio y plutonio), como consecuencia del proceso nuclear, una vez finalizado el ciclo, mientras que el autonómico atiende a diferentes elementos que están necesariamente insertados en el proceso mismo de generación de energía nuclear, desagregándolos artificialmente a efectos del impuesto, pues en la realidad están unidos y carecen de sustantividad propia. De manera que, como de hecho admite el escrito de la Generalitat de Cataluña, existe propiamente una relación de causalidad entre lo gravado por el impuesto autonómico y el estatal, puesto que la producción de combustible nuclear gastado, gravado por el impuesto estatal, requiere que previamente se haya completado el proceso nuclear de producción de energía eléctrica, que es lo gravado por el impuesto autonómico, atendiendo ambos a la misma realidad.

Lo anterior permite ya concluir que, pese a la diferente formulación de los hechos imposables en la norma impugnada, y la distinta configuración de los elementos de cuantificación que en coherencia con ello se diseña, ambos impuestos, el autonómico y el estatal, gravan lo mismo, resultando por ello equivalentes en el sentido prohibido por el art. 6.2 LOFCA.

b) Esta conclusión se confirma examinando de forma detallada los elementos de cuantificación del impuesto sobre elementos radiotóxicos.

En concreto, y de acuerdo con los informes técnicos aportados, debe señalarse que la base imponible del impuesto autonómico se mide finalmente también por relación a la producción misma de energía nuclear, aunque ello se haga empleando una unidad de medida, creada para este fin por la norma del impuesto, que se denomina «curios/día», o «Cid», que se refiere al número de desintegraciones que se producen, a diario, en una central nuclear. Ahora bien, lo cierto es que las desintegraciones son el proceso físico mismo o la manera —la única manera— en la que se genera la energía nuclear, a través de la fisión nuclear. Es decir, al contar las desintegraciones se realiza por así decirlo un recorrido del proceso a la inversa, de manera que en lugar de medirse el combustible gastado se mide el proceso justamente anterior: la fisión misma. Por su parte, el proceso de fisión, en sentido estricto, no se mide de forma directa, sino su resultado, razón por la cual el art. 57.2 de la Ley 5/2017 establece una serie de estimaciones, o reglas de conversión, de la unidad de desintegración a la potencia producida, de manera que en el caso del primer hecho imponible, que es la actividad de producción termonuclear, se estima por la norma que «cada desintegración genera 200 megaelectronvoltios (MeV) de energía» [art. 2 a) Ley 5/2017]. En el segundo hecho imponible, integrado por las operaciones de manipulación y transporte de combustible nuclear irradiado, se calcula el número de desintegraciones, además, por relación al peso del combustible, considerándose «que cada tonelada de metal pesado genera 100 kilovatios (kW) térmicos y cada desintegración 100 MeV» [art. 2 b) Ley 5/2017]. En el tercer hecho imponible («custodia transitoria de materiales»), se toma como referencia igualmente «el peso de los metales pesados almacenados, expresado en toneladas» [art. 2 c) Ley 5/2017]. Por último, en el cuarto hecho imponible, referido a las «desintegraciones de las emisiones rutinarias al medioambiente», la medición se hace por referencia a «los efluentes líquidos (incluidos el tritio y los elementos gaseosos disueltos) y gaseosos (incluidos gases nobles, tritio, halógenos y partículas en suspensión) liberados al medioambiente en el período impositivo» [art. 2 d) Ley 5/2017], aplicándose igualmente una estimación media, referida a un período de doce años.

Resumiendo, según se expone en los informes aportados en el recurso, las centrales nucleares producen energía eléctrica a partir de la energía térmica obtenida en su reactor como consecuencia siempre de las desintegraciones provocadas mediante el combustible nuclear. A lo largo de dicho proceso, en el que necesariamente se producen elementos radiotóxicos, el combustible nuclear sufre una transformación hasta convertirse en combustible nuclear gastado, peligroso por su carácter radioactivo. En consecuencia, al definirse como hecho imponible del impuesto autonómico «la producción de elementos radiotóxicos en reacciones termonucleares», lo que se está haciendo es gravar la utilización misma del combustible nuclear que, al finalizar el referido proceso de transformación, se convierte en combustible nuclear gastado, y cuya producción constituye, como ha quedado ya expuesto, el hecho imponible del impuesto estatal.

c) Por último, la identidad de ambos tributos se extiende también y se ve confirmada por la identidad de sus fines extrafiscales, que se constatan en ambos tributos. En relación con el impuesto estatal, dicha finalidad extrafiscal fue ya apreciada en la citada STC 74/2016, por lo que cabe desestimar el argumento, esgrimido por el Parlamento y la Generalitat, en el sentido de que el impuesto estatal sería meramente recaudatorio.

En concreto sobre el riesgo de accidente nuclear como elemento extrafiscal, sobre el que insisten los escritos de oposición a la demanda, debe en todo caso recordarse que la 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 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 art. 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 radiotóxicos». 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.

En todo caso, el hecho de que la comunidad autónoma ostente igualmente, en su ámbito territorial, competencias en materia de protección civil no podría enervar la citada equivalencia entre impuestos, y la inconstitucionalidad del aquí impugnado, pues, 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, de modo que lo relevante a los efectos del art 6 LOFCA es que los impuestos sean idénticos, tal y como aquí sucede, siendo la finalidad extrafiscal, que necesariamente se anuda siempre a una competencia material (la protección civil, en este caso), una consideración secundaria o aneja al examen de los elementos configuradores del tributo. Dicho de otro modo, el hecho cierto de que la Comunidad Autónoma de Cataluña ostente competencias en materia de protección civil no permite soslayar el límite contenido en el art. 6.2 LOFCA ni otorga, por tanto, una competencia extraordinaria para establecer un impuesto equivalente al estatal, tal y como aquí sucede.

Por último, tampoco enerva la conclusión de equivalencia alcanzada, el argumento de la Generalitat de Cataluña, que alega que el presente impuesto es en realidad una modalidad del gravamen para la protección civil creado por la Ley del Parlamento de Cataluña 4/1997, de 20 de mayo, declarado constitucional en la STC 168/2004. Al igual que aquél, se afirma, se estaría en este caso gravando la actividad nuclear por razón del riesgo. Pues bien, obviando que ni aquel gravamen es similar al impuesto ahora impugnado ni el contexto jurídico es exactamente el mismo, debe destacarse, en primer lugar, que la comparación se realizaba en relación con el IBI y el IAE, por no existir entonces el impuesto estatal con el que se ha concluido la coincidencia. En segundo lugar, fue determinante en el razonamiento de la STC 168/2004, FJ 10, el hecho de que el citado gravamen para la protección civil se considerase íntegramente extrafiscal, al considerarse entonces que la afectación íntegra de los ingresos tributarios a planes de protección civil avalaban tal fin, no teniendo el IBI ni el IAE el mismo fin extrafiscal. Por ello, y aunque tal gravamen autonómico pudiera considerarse un antecedente del impuesto ahora enjuiciado, las circunstancias actuales son bien distintas, pues el contraste lo es entre dos figuras impositivas que tienen fines similares, tanto recaudatorios como extrafiscales, y que gravan la producción de energía eléctrica por una central nuclear de una forma que resulta también similar.

Recapitulando, como ha quedado expuesto, la STC 74/2016 declaró inconstitucional el impuesto catalán sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear, precisamente por constatar una equivalencia entre dicho impuesto y el impuesto estatal sobre la producción de combustible nuclear gastado, contraria a lo dispuesto en el artículo 6.2 LOFCA. A la misma conclusión debe llegarse ahora, en relación con el impuesto sobre elementos radiotóxicos, pues el examen comparativo de los elementos esenciales de ambos impuestos, estatal y autonómico, permite comprobar que ambos gravan la producción de determinados elementos como consecuencia de las reacciones de fisión producidas dentro de un reactor nuclear (combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en el impuesto estatal y elementos radiotóxicos en el autonómico), de manera que «no sólo que se grava la misma actividad, sino que se hace también desde la misma perspectiva, sin que obste a la anterior conclusión la parcial afectación de su recaudación a la necesidad de financiar actuaciones de protección civil que, en todo caso, sería esencialmente coincidente en ambos tributos» (STC 74/2016, FJ 4).

Apreciada tal coincidencia, procede concluir que se vulneran los arts. 133.2 y 157.3 CE, así como el art. 6.2 LOFCA, lo que determina la inconstitucionalidad y nulidad de los preceptos reguladores del impuesto sobre los elementos radiotóxicos recogidos en la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017.

La anterior conclusión nos exime de pronunciarnos sobre el resto de las vulneraciones constitucionales alegadas, referidas a la posible coincidencia del impuesto impugnado con el impuesto sobre actividades económicas.

### 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 parcialmente el recurso de inconstitucionalidad y en consecuencia:

1.º Declarar la inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los arts. 51 a 68, y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.

2.º Desestimar la impugnación del art. 4.1 de la misma ley.

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

Dada en Madrid, a veintisiete de marzo de dos mil diecinueve. Juan José González Rivas. Encarnación Roca Trías. Andrés Ollero Tassara. Fernando Valdés Dal-Ré. Santiago Martínez-Vares García. Juan Antonio Xiol Ríos. Pedro José González-Trevijano Sánchez. 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 a la sentencia dictada en el recurso de inconstitucionalidad número 6367-2017*

Con el máximo respeto a la opinión mayoritaria de mis compañeros de Pleno en la que se sustenta la sentencia, manifiesto mi discrepancia con su fundamentación jurídica y su fallo en lo referente a la declaración de inconstitucionalidad y consiguiente nulidad de los arts. 51 a 68, y la disposición final séptima, apartado a), de la Ley del Parlamento de Cataluña 5/2017, de 28 de marzo, en que se regula el impuesto sobre elementos radiotóxicos.

La opinión mayoritaria en la que se sustenta la sentencia fundamenta su declaración de inconstitucionalidad en el precedente jurisprudencial que representa la STC 74/2016, de 14 de abril. Ya expuse ampliamente mi discrepancia con aquella resolución mediante el voto particular que formulé a la misma, poniendo de relieve lo que considero que es la configuración constitucional de la autonomía financiera de las comunidades autónomas y los conflictos competenciales por la eventual identidad de hechos imponible y la protección

medioambiental como una finalidad extrafiscal constitucionalmente legítima y de primera magnitud en la configuración del poder tributario autonómico. Aquella discrepancia es la misma que me lleva ahora a sostener que la regulación del impuesto sobre elementos radiotóxicos es plenamente respetuosa con la configuración constitucional del poder tributario autonómico. Por tanto, a ella me remito.

Madrid, a veintisiete de marzo de dos mil diecinueve. Juan Antonio Xiol Ríos. Firmado y rubricado.