

BASE DE DATOS DE Norma CEF.-

Referencia: NFJ067362

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 10 de julio de 2017

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 343/2015

SUMARIO:

Impuestos para la sostenibilidad energética. Impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Por ATS de 14 de junio de 2016, recurso n.º 3817/2014 (NFJ063082) se planteó ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad de los 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26 de la Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética), que regulan estos impuestos, por su eventual vulneración del principio de capacidad económica del art. 31.1 CE, que fue inadmitida a trámite mediante Auto del TC 203/2016 de 13 de diciembre de 2016, al considerar que al haber mostrado este Tribunal las dudas acerca de la compatibilidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión Europea, en base al principio de aplicabilidad al caso, procedería plantear primero la cuestión prejudicial. A pesar de los términos utilizados en el Preámbulo de la Ley, y la previsión de su finalidad extrafiscal, lo que se descubre analizando el diseño fiscal dispuesto, es que las necesidades que se pretenden costear están ya cubiertas, por las tasas que exige ENRESA, de suerte que ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada al sostenimiento del Fondo destinado a la gestión de estos residuos, a pesar de que la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997 establece que este se financiará «por cualquiera contraprestaciones o ingresos derivados de la prestación de los referidos servicios». Paradójicamente se somete a una mayor presión fiscal a una energía que incide moderadamente en el medio ambiente y que al competir en el mismo mercado con otras claramente contaminantes, da como resultado que se esté favoreciendo a las más contaminantes, entre ellas por su especial virulencia en la materia medioambiental a las emisoras de CO₂. Todo lo cual parece acreditar la superposición de un nuevo gravamen al régimen tributario de un sector de actividad cuya capacidad económica, al menos en relación con esta concreta actividad, ya es objeto de tributación; y al quedar desdibujado su finalidad medioambiental por el objetivo real de que determinados productores de energía eléctrica asuman especialmente la financiación del déficit tarifario, se podría estar alterando la libre competencia del sector. El establecimiento de estos impuestos a las empresas nucleares, en exclusividad cuando no pueden justificarse desde la perspectiva medioambiental, que solo sirve para formalmente legitimarlos, pudiera ser contrario al Derecho europeo en cuanto supone una discriminación no justificada y podría estar distorsionando el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad, al establecer unas medidas discriminatorias y hacer recaer un mayor peso contributivo para financiar el déficit tarifario sobre las empresas nucleares. Podría ser contrario al principio de quien contamina paga y suponer una discriminación el que el gravamen sólo recaiga sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, con lo cual otras empresas que realizan una actividad utilizando material o fuentes nucleares no resultan gravadas. Por tanto, la Sala plantea al TJUE si los preceptos cuestionados se oponen al principio «quien contamina paga» ya que su establecimiento conlleva que las empresas nucleares asuman una mayor carga en la financiación del déficit tarifario así como si se opone al correcto funcionamiento del mercado de la electricidad [Vid., en sentido contrario, SAN de 17 de noviembre de 2014, recurso n.º 263/2013 (NFJ067354), que se recurre en este auto].

PRECEPTOS:

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), arts. 107 y 191.

Ley 15/2012 (Medidas fiscales para la sostenibilidad energética), arts. 12, 15, 17, 18, 19, 22, 24 y 26.

Ley 25/1964 (Energía Nuclear), art. 38 bis.

Directiva 2009/72/CE (normas comunes para el mercado interior de la electricidad), art. 3.

Directiva 2005/89/CE (Medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura), arts. 3 y 5.
Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, arts. 20 y 21.
Ley 54/1997 (Sector Eléctrico), art. 16 y disp. adic. 6.^a.
Ley 29/1998 (LJCA), arts. 25, 31, 56 y 70.
Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), art. 6.

PONENTE:

Don Juan Gonzalo Martínez Micó.

AUTO

En la Villa de Madrid, a diez de julio de dos mil diecisiete.

HECHOS

Primero. *Los presupuestos fácticos de la cuestión.*

1. Se tramita en este Tribunal Supremo, Sala III, Sección II, el recurso de casación nº. 343/2015 interpuesto por IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR SAU, representada por el procurador D. Luis Martín Jaureguibeitia, bajo la dirección letrada de D. Luis María Cazorla Prieto, contra la sentencia de 17 de noviembre de 2014 de la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso contencioso-administrativo nº. 263/2013.

Han sido partes recurrentes la Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado y la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., representada por el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, bajo la dirección letrada de D. Luis María Cazorla Prieto (a pesar de su posición procesal, su interés real es el que se declare la nulidad de las Órdenes cuestionadas).

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

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

4. Ambos motivos fueron rechazados por la Sala de instancia. Ni fue planteado por las partes en la instancia, ni la Audiencia Nacional entró a analizar la Ley 15/2012 desde la perspectiva del Derecho de la Unión Europea.

5. Como se ha indicado, con fecha 17 de noviembre de 2014 se dictó sentencia por la Audiencia Nacional cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: FALLAMOS: 1. Desestimar el recurso contencioso-administrativo nº 263/2013 interpuesto por la representación procesal de IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR SAU contra la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril, por ser dicha Orden Ministerial ajustada a derecho. 2. Sin imposición de las costas procesales causadas en esta instancia».

Esta sentencia fue notificada al procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, en nombre y representación de IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR SAU, el día 20 de noviembre de 2014.

6. El procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, en nombre y representación de IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR SAU, presentó escrito de preparación del recurso de casación con fecha 5 de diciembre de 2014, en el que manifestó su intención de interponerlo con sucinta exposición del cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad.

Por diligencia de ordenación de fecha 12 de diciembre de 2014, se acordó tener por preparado el recurso de casación, remitir los autos jurisdiccionales de instancia y el expediente administrativo a la Sala Tercera del Tribunal Supremo y emplazar a las partes interesadas ante esta Sala Tercera.

7. La parte recurrente presentó con fecha 6 de marzo de 2015, escrito de formalización e interposición del recurso de casación, en el que reiteró el cumplimiento de los requisitos procesales de admisibilidad y formuló dos únicos motivos casacionales.

PRIMERO. Al amparo del artículo 88.1.c) de la LJCA , relativo al quebrantamiento de las formas esenciales del juicio por infracción las normas reguladoras de la sentencia, la sentencia impugnada vulnera los artículos 24.1 y 120.3 de la constitución y el artículo 218.2 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil , por falta de adecuada motivación, causante de indefensión, acerca de las razones por las que la orden impugnada no constituye un reglamento ejecutivo sometido al preceptivo dictamen del consejo de estado

SEGUNDO. Al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA , por infracción de las normas del ordenamiento jurídico y de la jurisprudencia aplicables para resolver las cuestiones objeto de debate.

A. Por infracción del artículo 22.3 de la LOCE y del artículo 24.2 de la LG, así como de la jurisprudencia que los interpreta, por todas, Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 1996 1Rj 1996/87071 , 17 de marzo de 1997 [RJ 1997/24 17 de enero de 2000 (Rj 2000/263), 20 de marzo de 2002 1RJ 2002/90141 , 12 de noviembre 2003 1RJ 2003/83011 y 17 de marzo de 2011 1Rj 2011 \ 2399], y en conexión con lo anterior de los artículos 62 y 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen jurídico de las Administraciones públicas y del procedimiento administrativo común (en adelante, "Ley 10/1992").

B).Por infracción de los artículos 17 , 19 , 29 y 120 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, "LGT") en relación con el alcance y delimitación del conjunto de obligaciones que conforman la relación jurídico-tributaria, en conexión con los artículos 1 , 25 , 31 , y 56 de la LjCA delimitadores de los motivos de impugnación en la jurisdicción contencioso-administrativa, así como con el principio de reserva de ley en materia tributaria consagrado en el artículo 31 de la Constitución , y lo dispuesto en el artículo 163 de la Constitución , y los artículos 27.2 y 35.1 de la Ley Orgánica 2/1979, de 3 de octubre, del Tribunal Constitucional y en la doctrina jurisprudencial que los interpreta contenida, entre otros, en el Auto número 54/2006, de 15 de febrero , del Tribunal Constitucional, respecto de los requisitos que han de concurrir para la elevación de cuestión de inconstitucionalidad en el caso de impugnación de disposiciones reglamentarias.

C. Derivada de la anterior infracción y dado que la Sentencia impugnada rechaza entrar a conocer de los vicios de inconstitucionalidad alegados en la instancia, por infracción del artículo 31 de la Constitución relativo a los principios de generalidad, igualdad, confiscatoriedad y capacidad económica, así como de la doctrina del Tribunal Constitucional respecto de la delimitación del poder tributario en los denominados tributos extrafiscales, por todas, en Sentencias 37/1987, de 26 de marzo ; 186/1993; de 7 de junio , 134/1996, de 22 de julio ; 289/2000; de 30 de noviembre ; 276/2001; de 16 de noviembre ; 168/2004, de 6 de octubre , y 179/2006, de 13 de junio , y 196/2012, de 31 de octubre de 2012 .

8. La Administración General del Estado, representada y defendida por el Sr. Abogado del Estado, la entidad HIDROELECTRICA DEL CANTABRICO S.A. representada por el procurador D. Carlos Mairata Laviña, y la entidad Iberdrola Generación Nuclear, S.A.U., representada por el procurador D. José Luis Martín Jaureguibeitia, comparecieron y se personaron, en concepto de partes recurridas - aunque el interés de esta última no se corresponde con la posición procesal que ocupan -.

9. La Sala Tercera -Sección Primera- acordó, por providencia de fecha 11 de junio de 2015, admitir a trámite el presente recurso de casación y remitir las actuaciones a la Sección Segunda de conformidad con las normas de reparto de los asuntos entre las Secciones.

10. Dado traslado del escrito de formalización e interposición del recurso de casación, por Diligencia de Ordenación de fecha 25 de junio de 2015, el Sr. Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, parte recurrida, presentó con fecha 1 de septiembre de 2015, escrito de oposición al recurso, formulando los argumentos que consideró convenientes a su derecho.

11. Terminada la sustanciación del recurso, y llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 31 de mayo de 2016.

12. Por providencia de 31 de mayo de 2016 se suspendió el señalamiento para votación y fallo previsto, por estar en trámite de audiencia la conveniencia de plantear cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional, respecto de los artículos 1 , 4.1 , 6.1 , 8 y 9 de La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética en el recurso de casación 3240/2014.

13. Por providencia de 4 de julio de 2016 se hace constar que por sendos autos de 14 de junio de 2016, dictados en los recursos de casación 3240 y 3817 del año 2014, se ha acordado plantear ante el Tribunal Constitucional cuestión de inconstitucionalidad respecto de los artículos 12 , 15 , 17 , 18 , 19 , 22 , 24 y 26 de la Ley 15/2012, de 27 diciembre, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, cuya validez condiciona el fallo de este recurso de casación num. 343/2015. En consecuencia se extiende la suspensión acordada en providencia de 31 de mayo de 2016 hasta tanto se resuelva la referida cuestión de inconstitucionalidad.

14. Por providencia de 14 de febrero de 2017 se señaló para deliberación, votación y fallo de este recurso el 16 de mayo de 2017.

15. Por providencia de fecha 16 de mayo de 2017 se dejó sin efecto el señalamiento para votación y fallo y se dio traslado a las partes con el fin de oírlas sobre la procedencia de plantear cuestión prejudicial al amparo del art. 267 del TFUE , «referida a la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, en cuanto a la regulación del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica; y el Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas (arts. 12 y ss . y disposición adicional segunda de dicha Ley), de cuya validez podría depender la de la Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas HAP/538/2013 de abril, objeto de impugnación en este proceso, por la que se aprueban los modelos 584 "Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la Generación de energía nucleoeléctrica. Autoliquidación y pagos fraccionados" y 585 "Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados y se establece la forma y procedimientos para su presentación», señalando las dudas suscitadas en los siguientes términos, «la incompatibilidad de los impuestos mencionados con los principios reconocidos en el art. 191 del TFUE -principio quien contamina paga- y demás principios orientadores de la política medio-ambiental; con los artículos 17 , 20 y 21 de la Carta de derechos fundamentales de la Unión Europea; con los artículos 9 y 11 de la Directiva 2011/70/EURATOM ; así como con los artículos 4 y concordantes de la Directiva 2009/71/EURATOM , artículos 3 y 5 de la Directiva 2005/89 en relación con lo dispuesto en el artículo 36 de la Directiva 2009/72 , artículo 2 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica y preceptos conexos, sin perjuicios de otras eventuales violaciones del derecho de la Unión Europea sobre el que las partes pueden razonar en el trámite conferido. Todo ello, a juicio de esta Sala, por carecer los tributos referidos de la finalidad medioambiental que proclama el preámbulo de la Ley, que no contiene referencia alguna a los daños reales o potenciales que se pretenden corregir, siendo su finalidad explícita que la financiación del déficit tarifario recaiga sobre los productores de energía eléctrica, con independencia de que la fuente de producción sea más o menos contaminante».

Segundo. Alegaciones de las partes.

1. IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR SAU evacuó el traslado en escrito de 9 de junio de 2017 en el que pidió que se acordase plantear cuestión prejudicial ante el TJUE conforme a los términos recogidos en la providencia de esta Sala de 16 de mayo de 2017 y los expresados por IBERDROLA en el cuerpo del citado escrito. Las cuestiones prejudiciales que IBERDROLA proponía plantear eran las siguientes:

- ¿Es compatible con el principio «quien contamina paga» y el resto de principios generales orientadores de la política medioambiental de la Unión Europea, en relación con los Convenios de París y Bruselas, que pretenda

exigirse a la industria nuclear un impuesto ambiental no relacionado con un daño cuantificable que se superpone al resto de cargas específicas con las que dicha industria ya ha internalizado todas las obligaciones ambientales dimanantes de los mencionados Convenios internacionales, sin que el Estado español haya podido identificar un daño mensurable adicional que no resulte ya cubierto por las obligaciones específicas existentes en la materia?

- ¿Son contrarios al principio de no discriminación, al principio de proporcionalidad y al resto de los principios contemplados en los artículos 3.1 y 3.2 de la Directiva 2009/72/CE los tributos nucleares creados por la Ley 15/2012, teniendo en cuenta que su naturaleza no responde a la finalidad de servicio público de carácter medioambiental para la que teóricamente dicen ser creados, sino a un fin presupuestario general y que vienen a añadirse a la presión fiscal existente sobre operadores que ya se encontraban previamente sometidos a otros múltiples gravámenes que cubrían suficientemente los objetivos teóricos de la norma y con los que los tributos nucleares han venido a solaparse, sometiendo a dichos operadores a una situación de sobreimposición no justificada?

- ¿Teniendo en cuenta las consideraciones formuladas en la pregunta anterior, vulneran los tributos nucleares el derecho de propiedad, así como el principio de igualdad y no discriminación garantizados en los artículos 17, 20 y 21 de la Carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea?

- ¿Es compatible con lo dispuesto en los artículos 6 , 9 y 11 de la Directiva 2011/70/EURATOM , así como en el artículo 4.3 de dicha norma , la percepción de un tributo que pretende justificarse formalmente en la cobertura de gastos futuros de gestión de los residuos nucleares pero que:

- ha sido diseñado al margen de la autoridad regulatoria, a la que ni siquiera se ha consultado sobre el mismo.
- no dimana de necesidades concretas que hayan podido quedar reflejadas en el Plan Nacional de Residuos Radioactivos, que ya cuenta con un sistema financiero independiente previo.
- no garantizar la disponibilidad de los recursos para el fin de la gestión de los residuos, sino que destina dichos recursos a finalidades presupuestarias generales.
- no grava a todos los productores de residuos nucleares y radioactivos que se contemplan en el Plan Nacional de Residuos Radioactivos, sino exclusivamente a los titulares de centrales nucleares?

2. La Administración General del Estado mediante escrito fechado en 7 de junio de 2017 se opone al planteamiento de la cuestión prejudicial al considerar que la Ley 15/2012 se ajusta plenamente al Derecho de la Unión Europea. Considera que la providencia de traslado para formular alegaciones resulta imprecisa y dificulta la oposición que articula, desconociendo el juicio de relevancia de cómo la Orden ministerial impugnada puede contravenir la normativa europea apuntada; resultando de todo punto innecesario el planteamiento, pues si carecen de finalidad ambiental los impuestos creados, sino que sólo persigue una finalidad recaudatoria para enjugar el déficit tarifario, no tiene sentido contrastar su adecuación al artículo 191.2 del TFUE y demás principios recogidos en las normas europeas señaladas.

2.1. Propugna el Sr. Abogado del Estado la inadmisibilidad de los argumentos referidos a "quien contamina paga", Directivas 2004/35/CE y 2009/71/EURATOM, en tanto que a través de la Ley 15/2012 no se está aplicando Derecho de la Unión europea, sin que sea pertinente dudar del ajuste de la Ley 15/2012 a los artículos 191.2 del TFUE y 17,20 y 21 de la Carta de Derecho Fundamentales sin conectar la vulneración con Derecho derivado.

El citado principio se aplica fundamentalmente a través de la Directiva 2004/35/CE, la cual no es aplicable a los productores nucleares, sin que además tenga relación alguna con la fiscalidad. Sin que pueda considerarse la Ley 15/2012 como medida nacional de transposición de la Directiva, sino que fue a través de la Ley 26/2007 la que pretendió cumplir dicha finalidad.

2.2. A la inadmisibilidad anterior añade la de los argumentos referidos a la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, las Directivas EURATOM, puesto que sólo cabría invocar su aplicación de estarse en ámbitos regulados por la normativa europea.

La Directiva 2011/70/EURATOM tiene como ámbito objetivo la seguridad y responsabilidad en la gestión de combustibles nucleares y residuos radioactivos, no a su fiscalidad.

2.3. Considera el Sr. Abogado del Estado que estamos ante un impuesto directo y real y la fiscalidad directa es competencia exclusiva de los Estados miembros, por lo que no es de aplicación al caso la Directiva 2008/118/CE.

2.4. Sobre la presunta infracción de las Directivas 2009/72/CE y 2005/89/CE, no existe tal en tanto que no son de aplicación al caso enjuiciado, pues su objeto no es fiscal, sino que se desenvuelven dentro del campo de

generación, transporte, distribución y suministro de energía eléctrica y seguridad en el abastecimiento de electricidad.

3. IBERDROLA GENERACIÓN NUCLEAR se ha limitado a poner de manifiesto su singular posición procesal.

Tercero. Disposiciones jurídicas.

1. Disposiciones nacionales aplicables . El marco normativo: la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, publicada en «BOE» núm. 312, de 28 de diciembre de 2012 (Impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos en instalaciones centralizadas).

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

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

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

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

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

Otra de las características que singulariza a la industria nucleoeléctrica la constituye el uso y generación de unos materiales que han de estar sometidos a un estricto control para evitar su utilización con fines no pacíficos o cualquier otro tipo de acto malintencionado sobre los mismos, lo que obliga a España, en su condición de Parte del Tratado sobre la no proliferación de armas nucleares (hecho en Londres, Moscú y Washington el 1 de julio de 1968 y ratificado por España el 13 de octubre de 1987) y de la Convención sobre la protección física de los materiales nucleares (hecha en Viena y Nueva York el 3 de marzo de 1980, firmada por España el 7 de abril de 1986 y ratificada, como Estado miembro de EURATOM, el 6 de septiembre de 1991) a hacer frente a las responsabilidades que de ello se deriva y, en consecuencia, a la aplicación de los recursos correspondientes.

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

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

1.4. A la fecha de la publicación de la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril, la redacción de los artículos cuyo ajuste al Derecho de la Unión Europea se duda, era la que a continuación se expone.

1.5. Sobre la naturaleza de los impuestos cuestionados: «Artículo 12. Naturaleza. El impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía 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».

1.6. El hecho imponible del impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica se prevé en el artículo 15, «Constituye el hecho imponible del impuesto la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica».

1.7. El artículo 16 prevé que son contribuyentes «1. Son contribuyentes 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 la actividad señalada en el artículo 15.

2. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria del impuesto los propietarios de las instalaciones nucleares que generen el hecho imponible cuando no coincidan con quienes las exploten».

1.8. Su base imponible, conforme al artículo 17 viene constituida por: «1. Constituye la base imponible sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A los efectos de este impuesto, se entenderá como almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos a toda actividad consistente en la inmovilización temporal o definitiva de los mismos, con independencia de la forma en que se realice, y como instalación centralizada a aquella que pueda almacenar estos materiales procedentes de diversas instalaciones u orígenes».

1.11. El artículo 21 establece que serán los contribuyentes «... las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria , que sean titulares de las instalaciones en las que se realicen las actividades señaladas en el artículo 19».

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.15. De la disposición adicional segunda sobre costes del sistema eléctrico, se desprende que el destino de lo recaudado es el enjugar el déficit tarifario del sistema eléctrico «En las Leyes de Presupuestos Generales del

Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico , un importe equivalente a la suma de los siguientes:

- a) La estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.
- b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros».

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

2. Disposiciones del Derecho de la Unión Europea cuya interpretación solicita.

2.1 Artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea : «2. La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga».

2.2 Artículos 20 y 21 de la Carta de derechos Fundamentales : «Igualdad ante la ley. Todas las personas son iguales ante la ley» y «No discriminación. 1. Se prohíbe toda discriminación» , en relación con las normas que a continuación se relacionan y transcriben.

2.3 Directiva 2009/72/EURATOM , en cuanto prevé que las normas de organización del sector tendrán por objetivo la consecución de un mercado de la electricidad competitivo, seguro y sostenible desde el punto de vista medioambiental; autorizando a los Estados miembros a imponer a las empresas eléctricas obligaciones de servicio público en relación con la seguridad, incluida la seguridad del suministro, la regularidad, la calidad y el precio de los suministros, así como la protección del medio ambiente, incluida la eficiencia energética. En concreto el artículo 3, apartados 1 y 2, «Obligaciones de servicio público y protección del cliente 1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 2, los Estados miembros, de conformidad con su organización institucional y cumpliendo el principio de subsidiariedad, velarán por que las empresas eléctricas operen con arreglo a los principios de la presente Directiva, con miras a la consecución de un mercado de electricidad competitivo, seguro y sostenible desde el punto de vista medioambiental, y no ejercerán discriminación entre aquellas en cuanto a derechos y obligaciones. 2. En el pleno respeto de las disposiciones pertinentes del Tratado, y en particular de su artículo 86, los Estados miembros podrán imponer a las empresas eléctricas, en aras del interés económico general, obligaciones de servicio público que podrán referirse a la seguridad, incluida la seguridad del suministro, a la regularidad, a la calidad y al precio de los suministros, así como a la protección del medio ambiente, incluidas la eficiencia energética, la energía procedente de fuentes renovables y la protección del clima. Estas obligaciones de servicio público deberán definirse claramente, ser transparentes, no discriminatorias y controlables, y garantizar a las empresas eléctricas de la Comunidad el acceso, en igualdad de condiciones, a los consumidores nacionales. En relación con la seguridad del suministro, la eficiencia energética y la gestión de la demanda, y con miras al cumplimiento de objetivos medioambientales y de objetivos en materia de energía procedente de fuentes renovables, mencionados en el presente apartado, los Estados miembros podrán establecer una planificación a largo plazo, teniendo en cuenta la posibilidad de que terceros quieran acceder a la red».

2.4 Artículos 3 y 5 de la Directiva 2005/89/CE . Directiva que tiene como ámbito de aplicación, artículo 1 «La presente Directiva establece medidas dirigidas a garantizar la seguridad del abastecimiento de electricidad, así como el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad»; recogiendo el artículo 3.4 que «4. Los Estados miembros velarán por que ninguna medida adoptada de conformidad con la presente Directiva sea discriminatoria o suponga una carga excesiva para los agentes del mercado, incluidos los nuevos participantes en el mercado y las empresas con cuotas de mercado pequeñas. Los Estados miembros también tendrán en cuenta antes de su adopción el impacto de estas medidas en el coste de la electricidad para los clientes finales».

Cuarto. Trámite procesal.

En diligencia de ordenación de 13 de junio de 2017 se pasaron las actuaciones al magistrado ponente para adoptar la resolución procedente.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico,

RAZONAMIENTOS JURIDICOS

Primero. Sobre la procedencia de plantear la presente cuestión prejudicial para resolver el litigio principal.

Juicio de relevancia. Las mismas razones que ya se hicieron valer para el planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, pero ahora desde la perspectiva del Derecho europeo, son las que nos mueven para el planteamiento de la presente cuestión prejudicial.

1. Como puso de manifiesto el Ministerio Fiscal en el trámite de planteamiento de la cuestión de inconstitucionalidad, si bien el debate pertenece al ámbito de la elección y determinación de la norma aplicable, y no al juicio de relevancia, se han de tener en cuenta las reflexiones que a continuación se desarrollan.

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

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

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

5. Si la obligación tributaria material regulada en la Ley es contraria al ordenamiento jurídico, tal vicio se comunica a la obligación formal que es su complemento, y negar que el recurso contra esta segunda pueda sustentarse en los defectos de la primera incorpora una restricción a la impugnación de las disposiciones

administrativas que no está en la Ley de esta jurisdicción ni en el artículo 106.1 de la Constitución , restricción que limita injustificadamente la efectividad de la tutela judicial, con desconocimiento del artículo 24.1 de la Constitución

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

7. Juicio de relevancia que pone de manifiesto la conexión entre los preceptos reglamentarios impugnados y las disposiciones legales que se cuestionan, en tanto que si las obligaciones materiales disciplinadas en la Ley 15/2012 son contrarias al Derecho europeo, las formales reguladas en la Orden ministerial discutida perderían en este caso cobertura, siendo nulas. Resulta evidente que la decisión de recurso contencioso-administrativo depende de que la Ley 15/2012 sea conforme con el Derecho europeo.

Segundo. Naturaleza y finalidad de los impuestos nucleares innovados en la Ley 15/2012.

1. Se caracterizan los tributos medioambientales por tener como finalidad la protección del medio ambiente recayendo sobre factores contaminantes e internalizando el coste de los daños producidos en el precio de los productos o actividades contaminantes. La exposición que se hace sobre su finalidad en la Ley 15/2012 mal se compadece con su plasmación legal.

2. Lo que diferencia un impuesto fiscal de uno extrafiscal enderezado a la tutela medioambiental es que el primero tiene como principal objetivo la financiación de las cargas públicas y su estructura está orientada principalmente a la capacidad económica o de pago, mientras que el segundo pretende, además, modificar comportamientos o al menos hacer pagar por ello y exige que la estructura del tributo arbitre instrumentos dirigidos a la consecución de la finalidad perseguida, gravando la capacidad económica "como una forma de contribuir al sostenimiento del gasto público que genera la indebida, o incluso debida, utilización del medio ambiente (manifestación concreta del principio de 'quien contamina paga')" (STC 289/2000, de 30 de noviembre . FJ 5º).

3. Conforme al preámbulo de la Ley 15/2012, el legislador proclama la doble finalidad medioambiental y recaudatoria de los impuestos que se regulan en esta ley.

En el Derecho español, tal y como reiteradamente ha puesto de manifiesto el Tribunal Constitucional, el Preámbulo de las leyes carecen de fuerza normativa; la Sentencia 36/1981, de 12 de noviembre , recordaba que "el preámbulo no tiene valor normativo aunque es un elemento a tener en cuenta en la interpretación de las Leyes"; la Sentencia 150/1990, de 4 de octubre , ante la solicitud de declaración de inconstitucionalidad y de nulidad del preámbulo de una norma por parte de los recurrentes en un recurso de inconstitucionalidad, declaró que "los preámbulos o exposiciones de motivos de las leyes carecen de valor normativo y no pueden ser objeto de un recurso de inconstitucionalidad"; y la Sentencia 90/2009, de 20 de abril , recuerda que "en efecto, aunque los preámbulos o exposiciones de motivos de las Leyes carecen de valor normativo...".

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

5. En la intención manifestada por el legislador están, desde luego, razones medioambientales derivadas del alto riesgo que supone la producción de energía eléctrica a través de su generación nuclear y las incertidumbres futuras de gestión de los residuos radioactivos; pero conforme se deriva de la evolución del sistema financiero eléctrico español hasta recalar en esta Ley 15/2012, de la voluntad manifestada en los debates públicos habidos en su elaboración (el Consejo de Ministros, por ejemplo, anunciaba el 14 de septiembre de 2012 que «la remisión a las Cortes Generales del Proyecto de Ley de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que trata de hacer frente al problema más importante que tiene actualmente el sector eléctrico en España: lo que se conoce como

déficit tarifario»; o cuando al informar al Congreso de los Diputados en intervención pública, Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, año 2012, nº. 69, pág. 34 y ss., el Ministro de Industria hablaba en los siguientes términos: «Como ven, este es un proyecto de medidas fiscales que tiene como objetivo obtener ingresos para que, a partir del principio de la sostenibilidad medioambiental y financiera del sistema, una parte -no todo- del déficit de tarifa previsto para 2013, pueda ser financiado con cargo a estos ingresos») y de la propia disposición adicional segunda, que prevé que la recaudación se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el art. 16 de la Ley 54/1999 , se descubre que las razones reales de su implantación son financieras, dirigidas a contribuir específicamente a hacer frente al desbocante déficit tarifario, al que curiosamente contribuyó de forma decidida los beneficios financieros otorgados a las energías renovables.

6. Los recursos obtenidos de estos impuestos no quedan vinculados a los costes directos derivados de la gestión y almacenamiento de los residuos radioactivos. Respecto de posibles riesgos, la Ley 12/2011 exige a los productores nucleares la asunción de una responsabilidad civil de hasta 1.200 millones de euros que deben asegurar mediante cobertura financiera.

7. El hecho Imponible del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, previsto en el artículo 15, incorpora un matiz importante, en cuanto que la referencia a la generación de energía nucleoeléctrica comporta que el gravamen recae sólo sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, determinando su conexión con el sistema de financiación del sector eléctrico. Su base imponible se determina en función de la cantidad de residuos producidos en cada instalación en que se realice la actividad constitutiva del hecho imponible, distinguiéndose entre residuos de alta, media y baja actividad.

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

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

8.2. El apartado III del preámbulo de la Ley 15/2012 recoge la necesidad de la gestión de los residuos radioactivos y el uso de estos materiales, lo que exige la previsión de su necesidad de financiación en base a su coste de desmantelamiento de las instalaciones y gestión de los residuos radioactivos, su vigilancia para evitar su dispersión en el medio ambiente y la aportación estatal de los recursos necesarios para mantener operativos los planes de emergencia; todo lo cual pretende justificar el establecimiento de "un gravamen", al objeto de compensar a la sociedad como consecuencia de dicha generación.

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

nucleares, 6^a.9.3 servicios de gestión de los residuos radioactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles, y 6^a.9.4 servicios de gestión de los residuos radioactivos generados en instalaciones diferentes de las anteriores.

8.4. Hecho imponible. El hecho imponible del Impuesto, artículo 19, consiste en la mera realización de la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos, simple actividad económica que está sujeta a otros gravámenes.

8.5 Exenciones. Se establece dos exenciones objetivas: uno el almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas; y dos, residuos radiactivos procedentes de instalaciones industriales no sujetas a la reglamentación nuclear, calificados como tales por el Consejo de Seguridad Nuclear, y gestionados en el marco de los acuerdos a que se hace referencia en el art. 11.2 del Real Decreto 229/2006, de 24 de febrero .

8.6. Contribuyentes. A pesar de la dicción del artículo 21, sólo existe un único contribuyente que es el único titular del único depósito centralizado que, al tiempo de promulgarse la Orden impugnada, existía en España, ENRESA; lo que crea confusión entre el sujeto activo y el contribuyente, por más que aquella repercuta el impuesto sobre las entidades que explotan las centrales nucleares.

9. A pesar de los términos utilizados en el Preámbulo de la Ley y la previsión de su finalidad extrafiscal, lo que se descubre analizando el diseño fiscal dispuesto es que las necesidades que se pretenden costear están ya cubiertas, de suerte que ni siquiera queda la recaudación por estos impuestos afectada al sostenimiento del Fondo, a pesar de que la disposición adicional sexta de la Ley 54/1997 establece que este se financiará «por cualquiera contraprestaciones o ingresos derivados de la prestación de los referidos servicios».

10. Paradójicamente se somete a una mayor presión fiscal a una energía que incide moderadamente en el medio ambiente y que, al competir en el mismo mercado con otras claramente contaminantes, da como resultado que se esté favoreciendo a las más contaminantes, entre ellas por su especial virulencia en la materia medioambiental a las emisoras de CO2.

11. Todo lo cual parece acreditar la superposición de un nuevo gravamen al régimen tributario de un sector de actividad cuya capacidad económica, al menos en relación con esta concreta actividad, ya es objeto de tributación; y al quedar desdibujado su finalidad medioambiental por el objetivo real de que determinados productores de energía eléctrica asuman especialmente la financiación del déficit tarifario, se podría estar alterando la libre competencia del sector.

12 . Un paso más nos conduce al principio de igualdad que conlleva que situaciones económicamente iguales sean tratadas de igual manera, «Según reiterada jurisprudencia, el respeto de dicho principio requiere que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones que sean diferentes, salvo que este trato esté justificado objetivamente (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2012, Djebel - SGPS/Comisión, T-422/07 , Rec, EU:T:2012:11 , apartado 202)», y conforme al principio de progresividad en el ámbito medioambiental exige que pagará más el agente que más contamine; cuanto mayor sea la capacidad de contaminación, más progresivos habrán de ser los elementos que configuren la deuda tributaria.

Proyectando estos principios al caso que nos ocupa, es evidente que queda al margen de la regulación normativa la ponderación de la capacidad contaminante; asimismo, a las empresas productoras de energía eléctrica no nuclear (a excepción de la hidroeléctrica sobre la que se estable un canon de elevada cuantía y las de carácter renovable que poseen una justificación objetiva para un tratamiento fiscal más favorable) no se le impone el gravamen a pesar de su carácter contaminante.

Todo lo cual supone una distorsión del mercado que podría incidir en normas europeas.

Tercero. *Las dudas sobre la conformidad de los artículos señalados de la Ley 15/2012 con el Derecho Europeo.*

1. La Ley 15/2012, de 27 de diciembre de 2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se inscribe dentro de las reformas legales que se han ido sucediendo temporalmente sobre el sistema financiero eléctrico español, incidiendo particularmente sobre la fiscalidad de la energía eléctrica.

Es conveniente precisar que el análisis y las dudas que se producen tienen como marco fundamental el mercado eléctrico y los principios que lo rigen, pues si bien los impuestos que nos ocupan no gravan la propia electricidad (impuesto sobre el output), sino el combustible utilizado para su producción y los residuos que genera (impuesto al input), se inscriben estos impuestos en el ámbito de la fiscalidad energética, y así se refleja sin duda en el Preámbulo de la Ley al hablar de «La generación de energía eléctrica mediante la utilización de energía nuclear...» o de «industria nucleoeléctrica» , esto es, estamos ante gravámenes referidos a la generación y almacenamiento de residuos nucleares derivados, y - en lo que ahora interesa acentuar - procedentes de la producción de energía eléctrica, que afecta, pues, a empresas productoras de energía eléctrica.

2. Siendo ello así, partiendo de que efectivamente estamos ante una norma fiscal, y atendiendo a la naturaleza de los impuestos que analizamos como impuestos directos, a los que no son aplicables las disposiciones europeas sobre armonización de la fiscalidad energética (impuestos input no armonizados), aunque si deba exigirle su conformidad con los principios comunitarios y con las libertades fundamentales del mercado único, sin embargo no puede ignorarse que es la propia Ley en su Preámbulo la que expresa y categóricamente prevé que «La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea». Es evidente que la Ley 15/2012, y en concreto los impuestos que nos ocupan, como se razonará, inciden sobre ámbitos regulados de forma clara e inequívoca por normativa europea, tales como el medio ambiente y el sector de energía eléctrica.

3. Estamos, pues, en el marco de la fiscalidad medioambiental con incidencia directa sobre la política energética comunitaria, que se legitima bajo el principio de "quien contamina paga", conectado con el principio tributario de equivalencia o provocación de costes, de suerte que el que perjudica el medioambiente debe soportar los costes derivados de su actividad.

4. El mercado de energía eléctrica con vocación de liberalización en la Unión Europea ha alcanzado un nivel dispar en cada Estado miembro, interviniendo los distintos Estados con sus disposiciones administrativas y financieras, como la que nos ocupa, Ley 15/2012, siendo preciso analizar si las medidas contenidas en la misma resultan respetuosas con los principios comunitarios y con las normas europeas aplicables al sector eléctrico.

5. En el análisis que se ha realizado de la regulación de los impuestos ya se puso de manifiesto las disfunciones existentes.

5.1 Una finalidad de protección medioambiental en el marco europeo justifica objetiva y suficientemente, como obligaciones de servicio público asumible por las empresas eléctricas contaminantes, la imposición de gravámenes de carácter tributario, desterrando que el trato desigual entre estas pueda tacharse de discriminatorio. Pero cuando se pone de manifiesto que la finalidad de los impuestos que recaen en particular sobre determinadas empresas eléctricas, en este caso las empresas generadoras de energía eléctrica mediante fuente nuclear, persiguen aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica de suerte que asuman una mayor carga en la financiación del déficit tarifario respecto de otras empresas productoras de energía eléctrica, se pone en cuestión el respeto que exige la norma europea hacia un mercado competitivo, pues se distorsiona fatalmente la libre competencia al gravar a determinadas empresas por su forma de producir, aún cuando el gravamen recaiga directamente no sobre la generación en sí o sobre la propia electricidad producida, sino sobre los residuos y el almacenamiento de los medios utilizados a tal fin.

5.2 Gravar a determinadas empresas productoras de electricidad y no hacerlo respecto de otras, afecta directamente a la libre competencia entre las mismas por razones obvias. La obligación impuesta será acorde con el Derecho europeo si en aras al interés económico general se persigue con la misma proteger el medio ambiente. Vista la finalidad perseguida con el establecimiento de estos gravámenes, intentando camuflar la verdadera finalidad bajo una declaración formal, sin contenido material real, baste recordar lo dicho anteriormente y el destino que se reserva a lo recaudado, con la que se pretende sin más legitimar la carga sobre estas determinadas empresas, su imposición, al no existir el sustrato base de protección ambiental, podría ser contraria al Derecho Europeo por

establecer una obligación por razones ajenas a la protección medioambiental, cual es principalmente subvenir al déficit tarifario.

5.3 De atenderse sólo al Preámbulo de la Ley, no existiría duda alguna que los costes específicos que al Estado genera la actividad nuclear justificaría, por razones medioambientales, el gravamen cuestionado. Sucedé, sin embargo, que esta declaración de intenciones no sólo no tiene plasmación en la parte normativa de la Ley, sino que se desentiende de atender al sistema impositivo previsto para hacer frente a los costes específicos que genera el almacenamiento de residuos radioactivos. Si, como se ha indicado, financieramente la gestión y almacenamiento de los residuos radioactivos queda cubierta con las tasas previstas al efecto y el contribuyente viene a ser en exclusividad la sociedad pública ENRESA que -sin perjuicio de su repercusión a las empresas generadoras de residuos radioactivos, obligados a asumir una responsabilidad civil de hasta 1.200 millones de euros- genera los citados costes que en teoría financia el impuesto, la mera invocación en el Preámbulo de la ley a los altos riesgos e incertidumbres futuras, consustancial a los residuos que produce la energía nuclear, sin plasmación ni especificación legal concreta, no parece responder a la transparencia que debe definir a la obligación impositiva establecida conforme exige el Derecho europeo.

6. Como se desprende de la regulación europea, debe ser el agente causante del daño medioambiental el llamado a sufragar los costes de las medidas preventivas o reparadoras. En este caso, ya se ha dicho, se diluye la finalidad ambiental y resulta palpable que se persigue incrementar el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica, financiar el déficit tarifario; las obligaciones que establece la Ley 15/2012 se extienden a la generalidad de las empresas productoras de energía eléctrica, pero incide especialmente (aparte las empresas hidroeléctricas, que también) en las empresas nucleares sobre las que se establece un plus ciertamente importante en la contribución para enjugar el déficit tarifario.

6.1 El establecimiento de estos impuestos a las empresas nucleares, en exclusividad cuando no pueden justificarse desde la perspectiva medioambiental, que solo sirve para formalmente legitimarlos, pudiera ser contrario al Derecho europeo en cuanto supone una discriminación no justificada.

6.2 Cabe añadir que con estos impuestos, sin sustento objetivo como se ha visto, que gravan especialmente a unas determinadas empresas del sector eléctrico, se podría estar distorsionando el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad, al establecer unas medidas discriminatorias y hacer recaer un mayor peso contributivo para financiar el déficit tarifario sobre las empresas nucleares.

En definitiva, los titulares de instalaciones productoras de electricidad no sometidas al gravamen, puedan ofrecer la energía más barata, lo que determina una situación de desigualdad y, por tanto, de discriminación, cuando se carece de justificación objetiva. Dando lugar a una discriminación por la forma de producir. Ciertamente nada habría que oponer a un tributo sobre la electricidad que por el método de producción o por las materias primas utilizadas para la producción se imponga a unas determinadas empresas productoras de electricidad, siempre, claro está, que se base en razones de protección medioambiental, pero al no existir justificación objetiva medioambiental para tal trato desigual, al contrario, pues en este caso se beneficia, también, a las que producen de manera más contaminante, podría producirse una situación de discriminación prohibida.

7. Podría ser contrario al principio de quien contamina paga y suponer una discriminación el que en el artículo 15 de la Ley 15/2012 se haga referencia a la generación de energía nucleoeléctrica, por lo que el gravamen recae sólo sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, con lo cual otras empresas que realizan una actividad utilizando material o fuentes nucleares no resultan gravadas. Lo cual, de entender que estamos ante un tributo para protección medioambiental con la finalidad anunciada en el Preámbulo, al no extenderse el mismo sobre actividades que inciden en el concreto aspecto medioambiental a proteger, se produce una discriminación en el tratamiento de las externalidades.

Por todo lo dicho

LA SALA ACUERDA:

Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial conforme al artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión europea respecto de los artículos 12 , 15 , 16 , 17 , 18 , 19 , 21 , 22 , 24 , 26 y

disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre , de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan los impuestos sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía núcleo eléctrica y el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, al presentar dudas de su conformidad con las normativa de la Unión Europea especificadas en las cuestiones que a continuación se proponen:

-- ¿El principio de « quien contamina paga» recogido en el art. 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , en relación con los artículos 20 y 21 de la Carta de Derechos Fundamentales, que establecen como principios básicos la igualdad y no discriminación , proyectados sobre la regulación contenida en la Directiva 2009/72/EURATOM , artículo 3, apartados 1 y 2, en cuanto procura, entre otras finalidades, un mercado de electricidad competitivo y no discriminatorio, sin que quepa alterarlo más que por motivos de interés económico general, incluida la protección del medio ambiente, se oponen al establecimiento de unos impuestos que recaen exclusivamente sobre las empresas de producción de energía eléctrica que utilizan energía nuclear, cuando la finalidad principal de dichos gravámenes no es medioambiental sino aumentar el volumen del sistema financiero de la energía eléctrica de suerte que asuman estas empresas en comparación con otras que realizan la misma actividad una mayor carga en la financiación del déficit tarifario?;

-- ¿en un mercado eléctrico competitivo y no discriminatorio permite la normativa europea imponer tributos medioambientales justificándose su implantación en la consustancial carga contaminante propia de la actividad nuclear pero sin establecer concreción normativa alguna -se pretende justificar en el Preámbulo de la Ley, de suerte que respecto del impuesto de producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos se omite reflejar en el texto legal con fuerza normativa la internalización de los costes a cubrir, y respecto del almacenamiento de residuos radioactivos también existe falta de concreción, dado que los costes de gestión y almacenamiento ya se encuentran cubiertos por otros gravámenes, cuando además no se establece claramente el destino de lo recaudado y las empresas citadas vienen obligadas a asumir la responsabilidad civil derivada hasta la suma de 1.200 millones-?;

-- ¿se cumple la exigencia contenida en el apartado 2 del artículo 3 de la citada Directiva de que las obligaciones a imponer por interés económico general, incluida la protección del medio ambiente, estén definidas claramente, sean transparentes, no discriminatorias y controlables, cuando la finalidad medioambiental y las notas características que definen a los tributos medioambientales no tienen concreción en la parte de la disposición legal con fuerza normativa?.

-- ¿Los principios de « quien contamina paga» del artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , de igualdad y no discriminación de los artículos 20 y 21 de la Carta Europea de los Derechos Fundamentales y los artículos 3 y 5 de la Directiva 2005/89/CE , en tanto que pretenden garantizar « el correcto funcionamiento del mercado interior de la electricidad», instando a los Estados miembros para que vean « porque ninguna medida adoptada de conformidad con la presente Directiva sea discriminatoria o suponga una carga excesiva para los agentes del mercado», se oponen a una normativa nacional que hace recaer la financiación del déficit tarifario sobre la totalidad de las empresas del sector eléctrico, pero impone a las empresas nucleoeléctricas (aparte de las hidroeléctricas consideradas de carácter renovable) gravámenes tributarios de especial intensidad, recayendo sobre las mismas un mayor peso contributivo respecto de otras que actúan en el mercado energético sin tener que hacer frente a estas cargas, algunas de las cuales productora de mayor contaminación, justificándolos por motivos de protección del medio ambiente por los riesgos e incertidumbres insitos en las actividades nucleares, sin concreción de costes, sin establecer el destino de protección medioambiental de lo recaudado, estando cubierto por otros gravámenes la gestión y almacenamiento de los residuos y asumiendo las empresas nucleoeléctricas la responsabilidad civil, al falsear la libre competencia conforme a las exigencias del mercado interior liberalizado al favorecer a otros operadores generadores de electricidad que no tienen que hacer frente a impuestos medioambientales cuando utilizan fuentes de producción más contaminantes?.

- ¿Resulta contrario al artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea , «principio de quien contamina paga» un impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica, que se hace recaer sólo sobre la industria de generación de energía nuclear, dejando fuera cualquier otro sector que pudiera generar dichos residuos, con lo cual otras empresas que realizan una actividad utilizando material o fuentes nucleares no resultan gravadas, a pesar de incidir en el aspecto medioambiental a proteger?.

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

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.