

Sentencia del Tribunal Constitucional, n.º 43/2019, de 27 de marzo

EL IMPUESTO CATALÁN SOBRE ELEMENTOS RADIOTÓXICOS

Recurso de Inconstitucionalidad 6367-2017, Interpuesto por el presidente del Gobierno en relación con diversos preceptos 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 (BOE n.º 152, de 27 de junio de 2019 «En Tribunal Constitucional declara inconstitucional y nulo el impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos, por su coincidencia con el tributo estatal creado por la Ley 15/2012 sobre la producción del combustible nuclear»).

El Tribunal Constitucional, en la Sentencia que comentamos, declara inconstitucional y nulo el impuesto catalán sobre elementos radiotóxicos [concretamente, la inconstitucionalidad y nulidad de los arts. 51 a 68, y la disposición final 7.a)], por su coincidencia con el tributo estatal creado por la [Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética](#), sobre la producción del combustible nuclear (impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica). Incluye también la Sentencia el voto particular del magistrado Xiol Ríos (que se remite al voto particular del mismo magistrado en la [STC 74/2016, de 14 de abril](#)), quien estima que el tributo catalán es respetuoso con la configuración constitucional del poder tributario autonómico.

Ahí radica, precisamente, el trasfondo de esta Sentencia, en la concepción que tengamos de la extensión de ese poder tributario autonómico, desbordado de sus límites, en mi opinión, con la excesiva proliferación de figuras tributarias autonómicas que bordean las prohibiciones de doble imposición claramente fijadas en la [Ley Orgánica de Financiación de las Comunidades Autónomas](#) (LOFCA) y que el Tribunal Constitucional interpreta, en muchas ocasiones, sumido en las presiones de las Comunidades Autónomas, por un lado, y del Estado o las Corporaciones Locales, por otro (estas «perdieron la batalla» con la modificación de la citada Ley en su artículo 6.3., que amplió claramente el espacio fiscal de las CC. AA. al modificar la prohibición de doble imposición de «materias impositivas» a «hechos impositivos»).

¿Cuál es el sentido del artículo 6.2. de la LOFCA? Las Comunidades Autónomas no pueden establecer cualquier tributo nuevo: «Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado». Lo que viene a establecer este apartado segundo es la prohibición de identidad esencial entre impuesto autonómico y estatal. Y qué se entiende por identidad esencial.

Está claro que a través de este artículo el Estado se reserva para sí mismo la preferencia a la hora de elegir hechos impositivos y, por ende, la configuración de legislación estatal del sistema tributario. Nos encontramos ante un principio de preferencia del Estado en la conceptualización de hechos impositivos. Debemos tener presente que si la Constitución reconoce tributos propios a las Comunidades Autónomas, la LOFCA, que integra el denominado bloque de constitucionalidad, no puede contradecir o más bien negar el reconocimiento anteriormente efectuado por la Constitución, el artículo 6.2 de la LOFCA no puede violar el artículo 157.1 de la CE. Por ello, la doctrina ha recomendado huir de las interpretaciones más extremas en el logro de cualquier aspiración y encontrar una concepción de lo prohibido sistemáticamente congruente con el propio articulado de la Constitución y de la LOFCA. Lo que se prohíbe mediante este precepto es la coincidencia entre los elementos configuradores esenciales del tributo autonómico y del estatal.

El Tribunal Constitucional, en esta ocasión, entiende que, pese a la diferente formulación de los hechos impositivos 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.

En cambio, el voto particular señala que

el análisis que debe proyectarse sobre este tipo de supuestos no puede ser tan pretendidamente mecánico como para limitarse a una mera confrontación de hechos impositivos. Desde una perspectiva constitucional, resulta necesario trascender a otros elementos que forman parte esencial de la configuración de la organización territorial del Estado diseñada en el título VIII de la Constitución. Además, no puedo compartir las reticencias respecto de la plena asunción de la protección medioambiental como una finalidad extrafiscal constitucionalmente legítima y de primera magnitud en la configuración del poder tributario autonómico. En relación con ello, no aprecio esa supuesta identidad formal y material entre los elementos del tributo estatal, que se ha establecido como elemento de comparación, y el autonómico objeto de impugnación, habida cuenta de la primordial finalidad extrafiscal de protección medioambiental del tributo autonómico que aparece reflejada en sus elementos estructurales.

Entiende el voto particular, en consonancia con quienes interpretan la redacción del precepto en la necesidad de darle al poder autonómico tributario un espacio no tan limitado, que

la interpretación del art. 6.2 LOFCA y el control de constitucionalidad que deriva del mismo debe hacerse atendiendo de manera principal al espíritu de respeto a la autonomía financiera que el poder constituyente otorgó a las comunidades autónomas para evitar que el ejercicio de sus competencias quedara mediatizado y vaciado de contenido por el eventual control que sobre su capacidad tributaria pudiera desarrollar el Estado central bien a través de la creación de tributos estatales bien a través de la creación de tributos locales.

A esos efectos, en el diseño constitucional originario, la cuestión controvertida en este recurso de inconstitucionalidad –como también en otros muchos de similares características, sobre una eventual identidad de hechos imponible con otros tributos estatales establecida en el art. 6.2 LOFCA– solo adquiere una eventual relevancia constitucional a través de la conjunción de los principios de coordinación con la Hacienda estatal del art. 156.1 CE, y de capacidad económica y prohibición del alcance confiscatorio del art. 31.1 CE, en la medida en que una descoordinada duplicidad tributaria pudiera implicar una carga tributaria desproporcionada.

El mismo magistrado «pone el dedo en la llaga» cuando señala que

parece estar consolidándose en la última jurisprudencia generada por el Tribunal, un corsé estático limitativo que aparentemente favorece soluciones recentralizadoras, alejadas de la satisfacción de las legítimas expectativas evolutivas de las nacionalidades y regiones que componen el Estado español en cuanto a las posibilidades de suficiencia financiera para afrontar el costo de prestaciones sociales expansivas coherentes con los estándares de un Estado social y del bienestar cada vez más exigentes.

Tiene toda la razón este comentario, es que la Jurisprudencia ha visto que el uso del poder tributario por parte de las Comunidades Autónomas ha crecido de manera desproporcionada, buscando hechos imponible no gravados por el Estado o por los entes locales (tras conseguir el cambio de redacción del artículo 6.3 LOFCA) y escondiendo el afán recaudatorio en el fin extrafiscal y medioambiental de las figuras creadas. Tal fin es totalmente no solo lícito sino loable pero siempre que sea real y no meramente justificativo y no nos lleve al panorama de desorden de figuras autonómicas que en poco tiempo lleva el camino de sobrepasar el centenar. Todo en su justa medida: autonomía financiera, sí, por supuesto, pero sin falsos enrevesamientos que lleven a una doble imposición, en este caso con una figura que ya había regulado el Estado cinco años antes.

Cierto es que la [STC 37/1987](#) señaló que

el art. 6.2 LOFCA no tiene por objeto impedir a las Comunidades Autónomas que establezcan tributos propios sobre objetos materiales o fuentes impositivas ya gravadas por el Estado, porque, 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. Lo que el art. 6.2 prohíbe, en sus propios términos, es la duplicidad de hechos imponible, estrictamente (FJ 14);

o que (en la determinación de si la función extrafiscal de los tributos tiene o no lícito acomodo en el ámbito del poder tributario autonómico,

[]la respuesta ha de ser también afirmativa. Pues, en efecto, ni en la Constitución ni en la LOFCA existe precepto alguno que prohíba a las Comunidades Autónomas actuar su

potestad tributaria –y, en concreto, su poder de imposición– en relación con la consecución de objetivos no fiscales. Antes bien, la Constitución concede autonomía financiera a las Comunidades Autónomas «para el desarrollo y ejecución de sus competencias» (art. 156.1), lo que permite admitir la facultad de aquéllas para utilizar también el instrumento fiscal –como parte integrante de su autonomía financiera– en la ejecución y desarrollo de todas las competencias que hayan asumido en sus respectivos Estatutos de Autonomía y respecto de las cuales dicha utilización sea necesaria (FJ 13).

La jurisprudencia constitucional, en desarrollo de lo anterior, ha precisado que la comprobación de la identidad de hechos impositivos a la que explícitamente se refiere el art. 6.2 LOFCA no puede hacerse estrictamente sobre ese elemento normativo tributario, sino en comparación con todos los elementos esenciales de los tributos que se confrontan, incluyendo la posible concurrencia de fines extrafiscales en el tributo o en alguno de sus elementos ([STC 122/2012, de 5 de junio](#), FJ 4).

Y esto es lo que ha hecho la Sentencia que comentamos, analizar, no los hechos imponibles estrictamente en su redacción, sino en conjunto con el resto de la estructura de ambos tributos y de lo que con ellos se pretende gravar.

Y creo, como el magistrado Xíol Ríos, que la protección medioambiental también puede ser abordada con instrumentos impositivos, que fundamentalmente deberán ser extrafiscales, pero así deberá ser su completa estructura, cosa que no ocurre en la mayoría de las figuras que se han regulado en las distintas Comunidades Autónomas en estos años y que por ello han sido declaradas inconstitucionales.

Evidentemente, como señala el magistrado citado, tras los incidentes nucleares como los sucedidos en las centrales nucleares de Chernóbil y de Fukushima, no puede dudarse de los riesgos inherentes a este tipo de actividad tanto por su potencial incidencia sobre el medio ambiente como en las actuaciones de planificación en materia de protección civil. Por ello, es coherente seleccionar como hecho y bases imponibles un concreto acto que está en inmediata conexión con dicha finalidad extrafiscal perseguida, en la línea mantenida en la [STC 168/2004](#), cuando, al enjuiciarse la constitucionalidad del gravamen de protección civil a la producción de energía eléctrica previsto en la [Ley 4/1997, de 20 de mayo, de protección civil de Cataluña](#), se argumentó que, si bien era un gravamen sobre los elementos patrimoniales afectos a actividades de las que pueda derivar la activación de planes de protección civil radicados en el territorio de la Comunidad Autónoma, «claramente se deduce que el objeto del gravamen no son dichos elementos patrimoniales, sino el riesgo potencial de las actividades e instalaciones allí mencionadas» (FJ 10).

Por tanto, con la misma lógica seguida en la STC 168/2004 puede ahora afirmarse que, más allá de la selección del hecho imponible de ambos tributos, estatal y autonómico, es indubitado que el objeto de gravamen es el riesgo potencial que para el medio ambiente genera la utilización de combustible nuclear en la generación de electricidad y su incidencia en las actuaciones de protección civil.

Por ello las finalidades extrafiscales de ambos tributos también son semejantes: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que esta comporta.

En este caso, señala la Sentencia que el Impuesto sobre elementos radiotóxicos coincide igualmente 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 fuente de capacidad económica, que no es otra que la producción de energía eléctrica en una central nuclear, haciéndolo además desde la misma perspectiva: gravar las externalidades negativas que supone la energía nuclear, medidas por los riesgos que esta comporta. Lo gravado en el impuesto estatal es 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, y esta tiene lugar en un proceso en el cual, previamente, se han producido los procesos que formalmente pretende gravar el impuesto autonómico.

Así, 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.

Señala de este modo la Sentencia que existe, por ello, 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.

Como hemos señalado, se parte siempre del examen del hecho imponible, pero también hay que analizar el resto de 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. La pregunta necesaria es: ¿guardan esa identidad esencial, en términos que vulneren el art. 6.2 LOFCA, el impuesto sobre elementos radiotóxicos, autonómico, y el impuesto sobre la producción de combustible nuclear, estatal? En cuanto al hecho imponible y sus elementos de cuantificación, pese a la pretensión de la Generalitat de 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 (en este caso, la materia imponible o fuente de capacidad económica gravada es la actividad económica consistente en la producción de energía eléctrica de origen nuclear) tenemos que señalar que, efectivamente, la formulación del hecho imponible no sería idéntica en el impuesto autonómico y en el estatal. Vemos que, 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, la manipulación y transporte, la custodia transitoria y la emisión de «elementos radiotóxicos», esto es, todos los «generados en reacciones termonucleares». Y, por otro lado, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear define el hecho imponible como «la producción de combustible nuclear gastado resultante de cada reactor nuclear» y «la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica». 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, mientras que en el impuesto estatal se medirían los kilogramos de metal pesado contenidos en el combustible nuclear gastado (uranio y plutonio). Y esta diferencia se traslada a los tipos de gravamen. Estas diferencias podrían hacernos pensar que estamos ante figuras tributarias diferentes. Sin embargo, la sala entiende que esto es solo una apariencia porque los elementos del impuesto deben ponerse en relación con el objeto mismo de gravamen (el proceso nuclear de producción de energía nucleoelectrica). Al analizar, de forma conjunta y sistemática, todos los elementos del impuesto, y también, por supuesto, los elementos de cuantificación, vemos que las diferencias no son tales, ya que lo relevante 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.

El dato clave para llegar a esta conclusión sobre la identidad de los impuestos examinados, como hemos señalado y refleja la sentencia comentada, 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. La realidad es que, 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 el hecho imponible del impuesto estatal. Por último, la identidad de ambos tributos también se confirma por la identidad de sus fines extrafiscales, que se constatan por igual en ambos tributos.

María Ángeles GUERVÓS MAÍLLO
Profesora Titular de Universidad de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Salamanca
mguervos@usal.es