

## La tributación estatal sobre los residuos nucleares: un análisis crítico.

[BIB 2014/932](#)

**José Andrés Rozas Valdés.**

Catedrático acreditado de Universidad. Departamento de Derecho financiero y tributario (UB)

**Publicación:** Quincena Fiscal Aranzadi num.8/2014 parte Estudio

Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2014.

### 1 . Planteamiento

El plan general de eliminación de residuos radiactivos alcanzaba los 2.700 millones en 2009<sup>1</sup> y se preveía su financiación con cargo a la tarifa eléctrica. Pues bien, la [Ley 15/2012, de 27 de diciembre](#), de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante, LMFSE) crea dos nuevos impuestos estatales, con el supuesto objetivo de financiar este plan: el «Impuesto sobre la producción del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica» y el «Impuesto sobre el almacenamiento del combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas».

<sup>1</sup> Exposición de motivos del [Real Decreto-ley 6/2009, de 30 de abril](#), por el que se adoptan determinadas medidas en el sector energético y se aprueba el bono social.

La [Ley 25/1964, de 29 de abril](#), sobre Energía Nuclear, atribuye al Estado la titularidad de los residuos radiactivos una vez que se haya procedido a su almacenamiento definitivo. Es más, en la reforma operada en dicha ley por la [Ley 11/2009, de 26 de octubre](#), se califica la gestión de los residuos radiactivos y el desmantelamiento de las centrales nucleares como «servicio público esencial» atribuyéndose la responsabilidad al respecto a la empresa pública ENRESA.

Aparentemente, pues, tendría sentido que se creasen dos impuestos estatales específicos destinados a proveer los recursos financieros necesarios para su correcta gestión y almacenamiento, dada la peligrosidad de los mismos. Lo que no se muestra tan sencillo es compatibilizar ambos impuestos con las cuatro, nada menos que cuatro, tasas que inciden sobre todo lo relativo a las mencionadas actividades, cuyos elementos esenciales se contienen en la disposición adicional sexta de la [Ley 54/1997](#). Curiosamente de todas estas tasas no se dice ni media palabra –más allá de una modificación marginal relativa al período de ingreso de las mismas en determinados casos<sup>2</sup>– en la ley que crea estos nuevos impuestos que en la exposición de motivos de la ley, de forma poco rigurosa, llegan a denominarse «gravámenesK (sic). Aun cuando el informe de la Comisión Nacional de Energía que ha inspirado el contenido de la Ley 15/2012 expresamente advertía de que «en el caso de implantar nuevos tributos para compensar los gastos que puedan originarse en la gestión de los residuos nucleares y el combustible gastado más allá de 2070, se deberá tener en cuenta la existencia de tasas para financiar la actividades de la entidad pública empresarial ENRESA»<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Cfr. la disp. final 1ª.3 de la [Ley 15/2012](#) que modifica la disp. ad. 6ª, ap. 9.1º.f) para incluir un nuevo párrafo con el siguiente texto: «No obstante, cuando se trate de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente en los que no concurren las circunstancias a

que se refiere el apartado 3.1 del artículo 71 del [Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido](#) (...), el ingreso de las tasas devengadas durante cada uno de los trimestres naturales del año se hará efectivo, respectivamente, antes del día 10 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero o, en su caso, del día hábil inmediatamente posterior.»

3 Cfr.CNE (2012):Informe sobre el sector energético español([http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309\\_PI\\_DEFICIT\\_ELECTRICO.pdf](http://www.cne.es/cne/doc/publicaciones/20120309_PI_DEFICIT_ELECTRICO.pdf)), p. 127.

Si se analizan en paralelo las susodichas tasas y estos dos impuestos –modificados más formal que sustancialmente, antes de cumplir un año de vida, por la [Ley 16/2013, de 29 de octubre](#), por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad ambiental– se descubre que sus elementos esenciales no son coincidentes, aun cuando obedecen a un mismo fundamento. Por otra parte, ambos impuestos inciden sobre hechos imponible ya sujetos a gravamen por impuestos autonómicos vigentes en el momento de su aprobación. Lo que implicaría, de acuerdo con la normativa que regula la compatibilidad entre impuestos estatales y autonómicos que, en adelante, el Estado dispusiera las medidas oportunas de compensación o coordinación al efecto, con los impuestos autonómicos que –a la fecha de la aprobación de los impuestos estatales– estuvieran en vigor.

Este trabajo se dedica al análisis pormenorizado de estos dos nuevos impuestos estatales sobre la gestión y el almacenamiento de residuos radiactivos (epígrafes 3 a 4) a partir de sus fundamentos (epígrafe 2), para terminar con unas consideraciones sobre su compatibilidad con las tasas equivalentes y con los impuestos autonómicos con hechos imponible equiparables que estaban vigentes a la fecha de su aprobación (epígrafe 5).

## 2 . Consideraciones generales

Lo primero que cabe decir en cuanto a estos dos impuestos, en realidad tres desde su reforma en 2013, es que su denominación resulta un tanto alambicada: «Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica» e «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas». ¿No hubiera resultado más sencillo bautizarlos como «Impuesto sobre la producción de residuos radiactivos nucleares» e «Impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos en instalaciones centralizadas»?

No se entiende la insistencia en mencionar de forma explícita en la denominación del primero de los impuestos una de las variedades de los residuos radiactivos<sup>4</sup> –los de alta actividad, en este caso– como es el «combustible nuclear gastado». ¿Por qué mencionar en el título del impuesto el género y la especie como si de cosas distintas se tratase? La reforma que del mismo se ha realizado mediante la [Ley 16/2013](#) parece dar respuesta a esta pregunta pues, «con el objetivo de clarificar (sic) la regulación y la aplicación práctica de este impuesto» (Exposición de motivos, IX) se desdobra su hecho imponible y demás elementos esenciales en dos: de tal manera que, en realidad, nos encontramos ante tres impuestos sobre residuos nucleares. Nótese que, tal vez distraídamente, el nuevo art. 16 bis –por otra parte perfectamente prescindible, pues hace un reenvío gratuito a la normativa general de infracciones y sanciones de la [LGT](#), que sería aplicable sin necesidad de tal referencia explícita– y que se enmarca en la regulación propia del primero de los impuestos, en singular, se refiere a «los presentes impuestos», en plural. Viniendo a reconocer que, en realidad, existen tres impuestos. El de almacenamiento (cap. V), el de producción de combustible nuclear gastado (cap. III), y el de producción de residuos radiactivos de la generación de energía nucleoelectrónica (cap. IV); las normas comunes de estos dos últimos, uno aparentemente, impuestos, se contienen ahora en el capítulo II de

su Ley de creación.

4 El art. 2.9 de la [Ley 25/1964, de 29 de abril](#), de Energía Nuclear, define los residuos radiactivos como «cualquier material o producto de desecho, para el cual no está previsto ningún uso, que contiene o está contaminado con radionucleidos en concentraciones o niveles de actividad superiores a los establecidos por el Ministerio de Industria y Energía, previo informe del Consejo de Seguridad Nuclear». Sobre el régimen administrativo de estos residuos puede consultarse De la Cruz Ferrer, J. (2008): «El tratamiento jurídico de los residuos radiactivos», en AA.VV. Tratado de regulación del sector eléctrico. Aspectos jurídicos, T.I., Aranzadi, Cizur Menor, pp. 781-800.

Como consecuencia de lo que la Ley 16/2013 presenta como una necesaria «reestructuración del articulado» de estos impuestos, en realidad lo que se ha hecho es eliminar las normas comunes a todos ellos y escindir el primero, eso sí sin cambiarle el nombre, en dos impuestos que tan solo comparten dos elementos comunes: el art. 16, que regula los contribuyentes y el art. 16 bis que remite a la LGT en lo relativo al régimen sancionador. De modo que, el capítulo II se dedica a las normas comunes del primero de los impuestos; el capítulo III establece los elementos esenciales y formales de lo que podríamos llamar el «impuesto sobre combustible nuclear gastado»; el capítulo IV los correspondientes elementos de configuración del que pudiera denominarse «impuesto sobre residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica»; y un nuevo capítulo V, que –aunque no lo especifique la Ley 16/2013– llevaría por título «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas» contendría los arts. 19 a 27, relativos al régimen jurídico de este segundo –¿tal vez tercero?– de los impuestos establecidos al respecto. Todo un alarde de simplificación y depurada técnica legislativa que trae causa, única y exclusivamente, de una extraña modificación del hecho imponible –de su período impositivo– del impuesto relativo a la producción de combustible nuclear gastado.

Dado, por otra parte, que los únicos residuos radiactivos a los que se refiere el primero –¿habría que decir los primeros?– de los impuestos son los producidos en centrales nucleares de energía eléctrica –ciertamente los más voluminosos, claro está– y aun cuando no se utilice en la normativa administrativa al respecto tal denominación, lo más expresivo y sencillo habría sido referirse a «residuos radiactivos nucleares», en lugar de residuos radiactivos «resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica». Lo más ordenado y transparente, de haberse considerado necesario establecer toda esta panoplia de tributos sobre los residuos nucleares, habría sido crear tres impuestos con las siguientes denominaciones: «impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado»; «impuesto sobre la producción de residuos radiactivos nucleares», e «impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos en instalaciones centralizadas».

Más allá de esta consideración puramente nominalista, pero trascendente en aras de una construcción del sistema tributario atenta a su transparencia y sencillez, conviene iniciar el análisis de su contenido haciendo referencia al fundamento inmediato de estos dos –¿o tres?– impuestos.

¿Qué ha cambiado en el modelo español de gestión y almacenamiento de los residuos radiactivos en los últimos años que justifique la creación de dos nuevos impuestos estatales –en realidad tres– al respecto? ¿No existía hasta ahora ningún género de tributos al respecto? La respuesta a ambas preguntas es sencilla. No ha cambiado nada y sí existían ya tributos al respecto. Por una parte, cuatro tasas estatales, reguladas en la disp. ad. 6ª de la [Ley 54/1997](#), del sistema eléctrico, afectadas al sostenimiento del Fondo nacional para la eliminación de residuos radiactivos. Por otra, un impuesto autonómico propio –un segundo fue declarado inconstitucional poco antes de la entrada en vigor de la [Ley 15/2012](#)– relativo, igualmente, a la generación y tratamiento de estos residuos.

El motivo, por lo tanto, que subyace en la creación de estos nuevos impuestos no radica en la

carencia de instrumentos tributarios al respecto. En realidad, se trata de una razón puramente financiera. Es bien conocido que la liberalización del sistema de producción, transporte y comercialización de la energía eléctrica llevada a cabo por la Ley 54/1997 ha resultado ambivalente. En términos de sostenibilidad ambiental, la implantación de un modelo tarifario para las energías renovables del tipo denominado –en su expresión inglesa– *defeed in tariff* ha dado paso a un sistema de provisión eléctrica saturado –hoy en día el problema es como gestionar sus excedentes– y en el que el porcentaje de energía renovable, si entre la misma se contabiliza la hidroeléctrica, alcanza porcentajes cercanos al 30%.

Por el contrario, en términos financieros, el sistema de ingresos y gastos que genera el sistema eléctrico es abrumadoramente deficitario e insostenible. El llamado déficit tarifario –la diferencia entre los ingresos que genera el sistema y los costes que comporta su funcionamiento– ha tenido un crecimiento exponencial durante los últimos diez años y, pese a que ha consumido más de 11.000 millones de euros, en la actualidad su saldo se sitúa en el entorno de los 30.000 millones de euros, lo que equivale, aproximadamente, al presupuesto anual de una de las Comunidades Autónomas con mayor población, como Andalucía o Cataluña. Pese a los denodados esfuerzos por resolver el problema –primero reformando el elenco de recursos del sistema mediante la Ley 15/2012, después reformando el sistema de costes, mediante el RDL 9/2013– la situación creada a finales del 2013, a costa de la eventual manipulación de la última subasta de electricidad de dicho año, evidencia que el modelo financiero del sistema eléctrico español está lejos de haber alcanzado un punto de equilibrio.

Desde el año 2009 el Gobierno de la Nación ha ido adoptando medidas parciales encaminadas a embriagar el susodicho déficit, con escaso éxito. La mayor parte de las cuales, por cierto, se han concentrado en reducir la financiación de las energías renovables. De hecho, durante el verano del 2012 se llegó a considerar la posibilidad de establecer una tasa específica por la generación de energía renovable. Idea, finalmente, desechada, más –probablemente– por sus escasas previsiones recaudatorias que por sus contradicciones técnicas y sistémicas.

En el otoño del 2012 –ante la imperiosa necesidad de contener el déficit tarifario– el Gobierno presentó un Proyecto de ley que vería la luz al finalizar el año transformado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. Sostenibilidad, entiéndase bien, financiera, que no ambiental. Es en este marco, en dicha ley, en el que se crean estos dos impuestos estatales sobre los residuos radiactivos, por otra parte apuntados como propuesta –a partir de las experiencias belga y alemana al respecto– en un trascendental informe que sobre el particular emitió la Comisión Nacional de Energía con fecha de 7 de marzo de 2012<sup>5</sup>.

<sup>5</sup> Cfr. CNE (2012): Informe..., p. 127.

Junto a ellos se crean otros dos. Uno sobre la producción de cualquier género de energía eléctrica, real y directo, que incide sobre la cifra de negocios de todas las empresas de producción de electricidad con un tipo impositivo del 7%. Otro, sobre las empresas hidroeléctricas, que también tiene como base imponible la cifra de negocios y como tipo impositivo el 22%. La última de las disposiciones impositivas adoptadas en la mencionada ley consiste en sujetar a gravamen efectivo, en el ámbito del impuesto especial sobre hidrocarburos, la comercialización del gas natural y del carbón con finalidad energética.

En definitiva, el propósito de esta ley es más que transparente: incrementar de forma exponencial –se ha previsto una recaudación por el conjunto de las medidas adoptadas de 2.700 millones de euros– el volumen de ingresos del sistema financiero de la energía eléctrica. La fórmula elegida al

respecto ha sido la de gravar con cuantiosos impuestos a todos y cada uno de los productores de energía eléctrica. No se ha incidido –en esta ley– sobre el transporte, la distribución, la comercialización o el consumo de la energía eléctrica, sino sobre la primera fase del proceso, la producción.

En esta serie de nuevos impuestos que gravan la producción de energía eléctrica es en la que se enmarca el establecimiento de dos nuevos impuestos estatales sobre la producción, uno, desdoblado en 2013, y sobre el almacenamiento, el segundo, de residuos radiactivos. No son razones medioambientales las que han influido en su establecimiento, sino puramente financieras. Se ha tratado, con su establecimiento, que las empresas de energía nuclear contribuyan de forma particular a la financiación del déficit tarifario. Por una razón sencilla: su margen comercial es sustancialmente superior a la de otros productores de energía eléctrica desde el momento en que sus activos están en buena medida amortizados y, por mor del sistema de fijación de precios en el mercado mayorista eléctrico –hoy en acelerada fase de revisión– se les permite vender su producto a precios que marcan otras energías con mayores costes, como el petróleo y el gas<sup>6</sup>.

<sup>6</sup> Fernández López, R. I. (2010): «Un enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre fuentes de energía renovables», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, p. 51, not. 31.

El que el objeto imponible elegido al efecto sea la producción y almacenamiento de residuos radiactivos es circunstancial. Buena prueba de ello es que la recaudación de estos dos nuevos impuestos no se destina a la financiación del «Fondo para la financiación de las actividades del Plan General de Residuos Radiactivos» y el que no resulten sujetos a gravamen todos los residuos radiactivos, sino únicamente los generados en centrales de energía nuclear.

Es más, en la normativa propia del mencionado Fondo<sup>7</sup>, se especifica que la gestión de los residuos radiactivos, encomendada a ENRESA, una sociedad anónima de capital público<sup>8</sup>, se hará con cargo al mismo que, a su vez, se financiará –entre otros recursos– con la recaudación de las cuatro tasas que a tal efecto se contemplan en dicha Ley «así como por cualesquiera contraprestaciones o ingresos derivados de la prestación de los referidos servicios». Luego, en puridad, los ingresos que produjeran los dos nuevos impuestos creados por la Ley 15/2012 en relación a la gestión y almacenamiento de residuos radiactivos si de verdad estuvieran vinculados a tales actividades deberían, en buena lógica, destinarse a la financiación del Fondo que a tal propósito existe. Tal y como ocurre con las tasas afectadas a tal destino que, aun cuando se ingresan en el Tesoro público, se contabilizan en un concepto «no presupuestario» desde el que se libran, directamente, al Fondo, a propuesta del Secretario de Estado de Energía<sup>9</sup>. Pues, en el caso de estos nuevos impuestos, no es así: luego no están directamente vinculados a la gestión y almacenamiento de los residuos radiactivos.

<sup>7</sup> Cfr. la disp. ad. 6ª de la [Ley 54/1997](#), en la redacción dada a la misma por la disp. final 9ª de la [Ley 11/2009, de 26 de octubre](#), modificada, a su vez, por la disp. ad. 15ª de la [Ley 2/2011](#).

<sup>8</sup> A tenor de lo previsto por la disp. ad. 6ª bis de la [Ley 54/1997](#), modificada, a su vez, por la [Ley 33/2007, de 7 de noviembre](#), ENRESA debería de ser sustituida en sus funciones por la Entidad Pública Empresarial Enresa. Mientras esto no suceda, y se dicte el correspondiente reglamento aplicable a la nueva entidad pública empresarial, sigue actuando conforme a su forma de sociedad anónima y lo dispuesto en el [RD 1349/2003, de 31 de octubre](#). Lo que está teniendo una grave repercusión en su régimen financiero, pues –como sociedad anónima– en tanto que no se transforme en entidad pública empresarial no puede gestionar las tasas a las que más adelante se hará referencia.

<sup>9</sup> Disp. ad. 6ª.9 de la [Ley 54/1997](#).

En última instancia, son, sin duda, razones medioambientales –el alto riesgo e incertidumbre

consustancial a los residuos generados por la energía nuclear– las que justifican que estas empresas sean llamadas a contribuir de forma específica a la financiación del déficit tarifario. Pero los recursos que se hayan de obtener de la aplicación de estos dos nuevos impuestos no quedan vinculados a los costes directos derivados de la gestión y almacenamiento de los residuos radiactivos. De hecho, la disp. ad. 6ª de la Ley 54/1997 establece, taxativamente, que el Fondo para la financiación de las actividades derivadas del Plan general de residuos radiactivos se financiará «por cualesquiera contraprestaciones o ingresos derivados de la prestación de los referidos servicios», léase, la gestión de los residuos radiactivos. De haberse establecido que estos nuevos Impuestos estaban vinculados a la prestación de los servicios de gestión de los residuos radiactivos, sus ingresos habrían debido de quedar afectados a la financiación del susodicho Fondo. Por otra parte, como se razonará enseguida, no deja de resultar contradictorio al respecto que el único contribuyente efectivo del segundo de los Impuestos –el relativo a las actividades de almacenamiento– sea, precisamente, ENRESA, la sociedad pública estatal responsable de la prestación de los servicios de gestión de los residuos radiactivos.

Es fácil deducir –como en el caso del impuesto creado sobre la producción de energía hidroeléctrica– que, probablemente, lo que ha pesado más a la hora de establecer estos nuevos impuestos no han sido razonamientos medioambientales sino la capacidad de las empresas de energía nuclear para asumir una parte adicional de los costes del sistema financiero eléctrico<sup>10</sup>. Hoy por hoy el coste de generación de la energía nuclear –al menos hasta el establecimiento de estos nuevos impuestos– no es particularmente elevado y, por lo tanto, su rentabilidad, el margen comercial de tal actividad, la situaba en una posición ventajosa a la hora de ser llamada a contribuir de forma particular a la financiación de los elevados costes del sistema.

<sup>10</sup> De esta misma opinión es Patón García, G. (2013): «Tributos castellanomanchegos y energías renovables: la inconstitucionalidad del impuesto sobre la energía nuclear y la protección del entorno natural», en *Fiscalidad de la energía renovable* (Dir. Manuel Lucas Durán), Aranzadi, en prensa.

Si en el caso de las empresas productoras de energía hidroeléctrica la excusa para establecer un impuesto adicional sobre su cifra de negocios ha sido un supuesto aprovechamiento especial del dominio público hidráulico –ya sujeto a gravamen en otros dos cánones previstos al respecto en la Ley de Aguas– en el caso de las empresas productoras de energía nuclear el motivo aducido para hacer recaer sobre las mismas un impuesto especial no ha sido sino la generación y almacenamiento de residuos radiactivos pero, se ha de insistir en ello, sin que tal circunstancia justifique el establecimiento de los impuestos creados: es tan solo un modo de legitimarlos.

### 3 . Disposiciones generales y ¿comunes?

La normativa propia de ambos impuestos se contiene en el título II de la [Ley 15/2012](#), modificado sustancialmente por lo dispuesto en el art. 10 de la [Ley 16/2013](#). Los dos –¿o tres?– forman una unidad conceptual, de modo que se disponen al respecto unas normas generales –en cuanto a su naturaleza y ámbito de aplicación– en el capítulo I de dicho título. De las normas comunes a ambos, recogidas en el inicial capítulo cuarto de la ley, apenas ha quedado rastro, tras su modificación en el 2013. El capítulo segundo se dedica a las disposiciones comunes a los dos hechos imposables del Impuesto sobre la producción de residuos radiactivos (en adelante, IPRR); el capítulo tercero a la modalidad de este impuesto relativa al combustible nuclear gastado; el capítulo cuarto a la segunda modalidad del IPRR, el gravamen de la producción de residuos nucleares; y el capítulo quinto al Impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos en instalaciones centralizadas (en adelante, IARRIC). En este

primer apartado se analizarán las disposiciones generales y a lo que queda de las comunes a ambos impuestos, dedicando los dos siguientes a su normativa específica, para terminar con el análisis de su compatibilidad y diferencias con los otros tributos –las tasas estatales y los impuestos autonómicos– vigentes en relación con la gestión de los residuos radiactivos.

Los dos nuevos impuestos se califican como directos y reales (art. 12 LMFSE). No se trata, pues, de tributos que se satisfagan por la prestación de servicios públicos relativos al tratamiento y almacenamiento de los residuos nucleares. A este propósito ya existen cuatro tasas, a las que se hará referencia más adelante. Son impuestos cuyo hecho imponible no está vinculado a ninguna actividad administrativa específica, y que se superponen, pues, a las tasas que con ocasión de los servicios que presta ENRESA en materia de residuos radiactivos se exigen de las mismas, y otras, empresas llamadas a contribuir en estos nuevos impuestos<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Pertenece a la categoría de lo que la doctrina alemana califica de «tributos o gravámenes especiales», por cuanto no son tasas, al no estar vinculados a una determinada actividad administrativa, pero, a diferencia de los impuestos, afectan a un grupo muy reducido de personas y suelen estar –lo que no es el caso en estos– afectados a fondos especiales (Vid. en este sentido, Ortiz Calle, E. (2010): «Los impuestos sobre el almacenamiento de residuos radiactivos a la luz del Derecho comunitario y el ordenamiento constitucional», en Noticias de la Unión Europea, núm. 326, p. 106).

Tampoco son impuestos indirectos, que graven el consumo o se hayan de repercutir a un tercero, a diferencia de los impuestos especiales o de otros impuestos ambientales. Son impuestos directos, que inciden sobre la propia capacidad económica del contribuyente y que gravan su renta. Y son reales, por cuanto el hecho imponible se construye a partir de una determinada actividad, la producción o almacenamiento de residuos radiactivos, más allá de quien sea la persona que las lleva a cabo, lo que ha quedado especialmente claro tras la reforma operada en 2013 con la extraña ordenación de los variopintos períodos impositivos y al hacer hincapié en que se devengue una obligación por cada reactor o instalación. El punto de referencia del impuesto son las actividades que se definen en los arts. 15 y 19 LMFSE, que no la persona que las lleva a cabo.

En lo que ya supone una cláusula de estilo en la legislación tributaria española –dada la singularidad que en nuestro sistema tributario revisten los territorios forales– se hace una alusión específica a que los impuestos se aplicarán en todo el territorio nacional «sin perjuicio de los regímenes tributarios forales de concierto y convenio económico» (art.13 LMFSE). Pues bien, en la Comunidad foral de Navarra sí se ha aprobado a este respecto –con remisión a la normativa estatal– el Impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica<sup>12</sup> y los Impuestos sobre los residuos radiactivos aquí examinados, con remisión, igualmente, a la normativa estatal<sup>13</sup>, siendo de directa aplicación, por otra parte, la normativa estatal relativa a la sujeción a gravamen del gas y del carbón, en tanto en cuanto no se ha modificado. En Álava, por su parte, lo único que se ha hecho al respecto ha sido adaptar la normativa de Impuestos especiales a la sujeción del gas natural y del carbón al Impuesto sobre Hidrocarburos<sup>14</sup>; en Guipúzcoa, ni siquiera eso. El único de los tres territorios históricos vascos, por último, en el que –además, también, del Impuesto sobre la producción de energía eléctrica– se han establecido estos dos nuevos impuestos relativos a la producción y almacenamiento de los residuos radiactivos ha sido Vizcaya<sup>15</sup>, remitiéndose a tal objeto a la normativa estatal, en tanto en cuanto no se produzca su incorporación a través de la modificación del Concierto económico vigente. Lo que no tiene nada de particular, desde el momento en que la única instalación nuclear que existe en los territorios vascos –aun sin actividad alguna, pues no llegó a entrar en funcionamiento– está ubicada en Lemoniz (Vizcaya).

<sup>12</sup> Cfr. [Ley foral 24/2012, de 26 de diciembre](#), reguladora del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Curiosamente, aprobado un día antes que su homónimo estatal, a cuya normativa se remite expresamente en su art. 2.

13 Cfr. Art. 7 de la [Ley foral 21/2012, de 26 de diciembre](#), de modificación de diversos impuestos y otras medidas tributarias.

14 Cfr. [Decreto normativo de urgencia fiscal 1/2013, de 19 de marzo](#).

15 Cfr. [Decreto foral normativo 2/2013, de 26 de febrero](#), por el que se determina la aplicación de nuevos impuestos en el Territorio Histórico de Bizcaya. No se establece en dicha norma, por el contrario, el canon sobre la producción de energía hidroeléctrica, a cuyo establecimiento el PNV se mostró particularmente contrario en la tramitación parlamentaria de la [Ley 15/2012](#), por ser este un sector relevante en la producción de energía eléctrica en el País Vasco [Enmienda núm. 4 del Grupo parlamentario EAJ-PNV, de supresión del canon hidroeléctrico (BOCG Serie A, núm. 25-2)].

Una segunda cláusula de estilo, también clásica en nuestra legislación tributaria, adopta la cautela de advertir de que lo establecido en la misma «se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno» (art. 14 LMFSE). Lo que, por otra parte, es una precisión perfectamente inútil, pues, de no incorporarse la misma, la vigencia de los mencionados tratados y convenios internacionales no se vería mínimamente alterada por semejante omisión.

Para los dos impuestos se disponían, en el originario capítulo cuarto del título segundo de la LMFSE, unas normas comunes –desde el momento en que ambos están estrechamente vinculados al ser su objeto imponible el mismo, el tratamiento de los residuos radiactivos– en cuanto al período impositivo y el devengo (art. 25), la liquidación y pago (art. 26) y el régimen sancionador, limitándose a una remisión genérica –y gratuita, pues de no decirse nada así hubiera sido– a lo previsto en la materia en la Ley General Tributaria (art. 27).

A este respecto, la Ley 16/2013 ha supuesto una modificación sustancial de lo relativo a dos de los que inicialmente eran elementos comunes a ambos impuestos: el período impositivo y la autoliquidación y pagos fraccionados. A tal efecto, y para resolver los problemas de Derecho transitorio que tal modificación ha comportado, se han incluido tres disposiciones transitorias relativas a los extremos objeto de modificación.

En realidad, toda la modificación operada mediante el art. 10 de la ley 16/2013, arranca de una redefinición del aspecto temporal, del período impositivo, del hecho imponible del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado. Como es habitual en los impuestos estatales directos, en los otros dos impuestos –el de producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica, ahora regulado en el capítulo cuarto de la LMFSE– y en el relativo al almacenamiento definitivo, al que se dedica el capítulo quinto, el período impositivo coincide con el año natural –salvo cese del contribuyente en el desarrollo de las actividades, en el que finalizará el día que se entienda producido dicho cese– y el devengo de la obligación tributaria se considera producido el último día del período (arts. 18 ter y 25, respectivamente).

Sin embargo, y por eso se escinde en dos, en la primera modalidad de hecho imponible del IPRR –la relativa a la producción de combustible nuclear gastado (actual capítulo dos)– se ha decidido que el período impositivo no coincida con el año natural, por razones, probablemente, que tengan que ver con los procesos de generación eléctrica propios de la energía nuclear y que se desconocen por quien esto escribe. El caso es que el período impositivo, en esta modalidad del IPRR, será «el ciclo de operación de cada reactor», que se define como «el período que transcurre entre dos paradas de recarga sucesivas del reactor» (art. 17 ter.1), salvo en el período en el que se hubiese producido el cese de la actividad que será tal circunstancia la que determine la finalización del período (art. 17 ter.2). El devengo, consecuentemente, se fija en el último día del período impositivo (art. 17 ter.3).

Los impuestos, en cuanto a su gestión, están sujetos a autoliquidación, a presentar en los veinte días siguientes a su devengo. En cuanto a los pagos fraccionados, en el IPRR tienen carácter trimestral –en los primeros veinte días naturales de abril, julio y octubre– mientras que en el IPRR son semestrales –en los primeros veinte días naturales de junio y diciembre. Se han de presentar conforme a las normativa aprobada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones públicas<sup>16</sup>, que ha establecido su presentación telemática en los modelos 584 y 585, respectivamente, válidos tanto para la autoliquidación anual como para los pagos fraccionados.

<sup>16</sup> Cfr. [Orden HAP/538/2013, de 5 de abril](#), por la que se aprueban los modelos 584 «Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica. Autoliquidación y pagos fraccionados» y 585 «Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados», y se establece la forma y procedimiento para su presentación. Modificada por la [Orden HAP/2223/2013, de 28 de noviembre](#), para adaptarlos a las modificaciones realizadas en los impuestos mediante la [ley 16/2013](#).

Dado que el período impositivo en la primera modalidad del IPRR es indeterminado, «el ciclo de operación de cada reactor» la metodología para calcular la base imponible a tener en cuenta en el cálculo de los pagos fraccionados –se ve que con la experiencia desarrollada en el Impuesto sobre Sociedades el legislador tributario le ha cogido gusto a complicar la regulación de estos pagos anticipados– se obtiene de una fórmula matemática resultante de multiplicar «los kilogramos que se estime contenga el combustible nuclear gastado a extraer definitivamente del reactor al terminar el período impositivo en curso» por un cociente, que se obtiene de dividir el número de días desde que se inició el período hasta el anterior al del inicio del período de ingreso del pago fraccionado, por el número de días previstos del período impositivo en curso (art. 17 quáter.3). Es seguro que no era posible –nuevamente por razones técnicas que se desconocen– ordenar el pago fraccionado del IPRR de forma más sencilla pues de lo contrario, qué duda cabe, los funcionarios del Ministerio que han redactado la norma habrían optado por una metodología más simple y transparente. Con todo, al coincidir el período impositivo de la segunda modalidad del IPRR con el año natural, se dará la circunstancia –un tanto sorprendente– que por esta segunda modalidad se habrá de realizar el segundo pago fraccionado durante los primeros 20 días de diciembre, y el pago de la obligación principal durante los primeros 20 días de enero.

## **4 . El Impuesto sobre la producción de residuos radiactivos nucleares**

### **4.1 . Hecho imponible**

El hecho imponible de este primer impuesto se define como «la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultante de cada reactor nuclear» en su primera modalidad y como «la producción de residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica» en su segunda expresión (art. 15 [LMFSE](#)).

Como se ha hecho notar, la mención al combustible nuclear gastado parecía inicialmente reiterativa, por cuanto tal material no es sino una de las categorías –los llamados «de alta actividad»– de los residuos radiactivos previstos en la normativa administrativa reguladora de los mismos. Sí aporta un matiz trascendente la referencia a la generación de energía nucleoelectrica, pues la misma comporta que el impuesto se limita a gravar la producción de residuos radiactivos que tiene lugar en la industria de generación de energía nuclear, y no en cualquier otro sector en el que se pudiera generar tal tipo de

residuos, lo que es congruente con la finalidad con la que se crea el Impuesto, que es la de subvertir a la financiación del sistema financiero eléctrico.

Sin embargo, con la modificación operada en la normativa de estos impuestos a finales de 2013, la distinción ha adquirido un matiz más que relevante pues, en realidad, lo que se ha hecho ahora ha sido dividir el IPRR en dos impuestos, cada uno de los cuales tiene sus propios y específicos elementos esenciales, que hasta la fecha compartían. De hecho, junto a unos elementos comunes, regulados en el capítulo dos de la Ley, a cada una de las dos distintas modalidades del IPRR se dedican capítulos diferenciados, el tercero y el cuarto.

En lo relativo al hecho imponible del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado se establece que sólo se devengará cuando se extraiga «definitivamente» del reactor. Si, por la circunstancia que sea, se reintroduce con posterioridad «no dará lugar a un nuevo hecho imponible la ulterior extracción» (art. 15.2 LMFSE).

#### **4.2 . Obligados tributarios**

El art. 16 LMFS se dedica a la definición de los obligados al pago del Impuesto, aunque se epigrafió como «contribuyentes»: una nueva expresión de defectuosa técnica legislativa. Tras la reforma del 2013 es, junto con la gratuita remisión a la [LGT](#) por lo relativo al régimen sancionador, el único elemento común a las dos modalidades de IPRR.

Como contribuyentes se señala a las personas jurídicas –como a las físicas y entidades sin personalidad, aun cuando no vaya a darse el caso– que «realicen cualquiera de las actividades» sujetas a gravamen, es decir, la generación de residuos radiactivos nucleares. Dado que la base imponible, más adelante, se define «para cada instalación» hay que entender que por cada una de ellas se devenga una obligación tributaria diferenciada. De modo que si un mismo contribuyente realizara la actividad en diversas centrales nucleares por cada una de ellas nacería una obligación diferenciada y se habría de presentar la correspondiente declaración, desagregada de la que se hubiera de presentar por cada una de las otras instalaciones. Así se ha explicitado en la reforma del 2013, en la que al definir el hecho imponible de la primera modalidad –lo mismo se debiera de haber hecho respecto de la segunda por cada instalación– se dice que la obligación se devengará por «cada reactor nuclear».

El segundo párrafo del precepto legal designa como «responsables solidarios» a los propietarios de las instalaciones –nuevamente una mención explícita a que por cada instalación se devenga una obligación tributaria diferenciada– en tanto en cuanto no coincidieran con quienes las explotasen. En puridad, hubiera sido más sencillo y preciso –aun cuando no sea habitual en la legislación española, probablemente por la considerable confusión que reina en nuestra literatura científica en torno a esta posición subjetiva tributaria– que en tal supuesto, el del propietario de la instalación que no realiza la actividad, se hubiera ubicado a dicho sujeto en la posición de sustituto del contribuyente. Se le llamaría, así, a ocupar el lugar de aquél –y asumir todas sus obligaciones materiales y formales, con derecho a reembolso– y no a responder en caso de impago por parte del deudor principal.

#### **4.3 . Elementos de cuantificación**

El Impuesto es un tributo de cuota variable que se determina en razón de la cantidad de residuos

radiactivos producidos por cada instalación, o por cada reactor, en el caso de los residuos de alta actividad. En la delimitación de la base imponible se distingue entre los residuos de alta actividad (art. 17 LMFSE) –por una parte– y los de media, baja y muy baja actividad, por otra (art. 18 LMFSE).

En cuanto a los de alta actividad –el combustible nuclear gastado– la base imponible vendrá determinada por los kilogramos de metal pesado –uranio y plutonio– contenidos en la parte de dicho combustible que durante el período impositivo haya sido extraída con carácter definitivo del reactor. En el caso del cese definitivo, vendrá constituida por la media aritmética del peso del metal pesado extraído definitivamente en las cuatro paradas de recarga anteriores.

Por el contrario, en el caso del resto de los residuos radiactivos generados en la producción de energía nuclear, la base imponible se expresa en los metros cúbicos que hayan sido acondicionados en la instalación para su almacenamiento temporal.

El tipo impositivo específico, definido en los arts. 17 bis y 18 bis LMFSE, se expresa en euros, conforme a la siguiente tabla:

<b>Residuo radiactivo nuclear</b>	<b>Tipo impositivo</b>
<b>ALTA ACTIVIDAD: Combustible nuclear gastado</b>	<b>2.190 € por kg. de metal pesado</b>
<b>MEDIA Y BAJA ACTIVIDAD</b>	<b>6.000 € por metro cúbico</b>
<b>MUY BAJA ACTIVIDAD</b>	<b>1.000 € por metro cúbico</b>

## **5 . El Impuesto sobre el almacenamiento de residuos radiactivos en instalaciones centralizadas**

El art. 38 bis de la [Ley 25/1964, de 29 de abril](#), sobre Energía Nuclear, atribuye al Estado la titularidad de los residuos radiactivos una vez que se haya procedido a su almacenamiento definitivo y la vigilancia que se requiera de las instalaciones desmanteladas durante el tiempo que se determine a la fecha de su clausura. Desde 2009, como se ha hecho notar, esta función atribuida al Estado se ha calificado de «servicio público esencial».

Estas tareas de vigilancia comportan un estricto control de los materiales ligados a la industria nuclear para evitar su utilización con fines no pacíficos a la que España está comprometida en su condición de Parte del Tratado sobre la no proliferación de armas nucleares, de 1968, y de la Convención sobre la protección física de los materiales nucleares, de 1980, en cuya virtud el Estado se compromete a hacer frente a las responsabilidades que de su incumplimiento se pudieran derivar y, por lo tanto, a destinar a su cobertura los recursos correspondientes.

También forma parte de las responsabilidades financieras del Estado el 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.

Todos estos costes específicos que al Estado genera la industria nuclear, y a los que se hace referencia en la Exposición de motivos de la [Ley 15/2012](#), justificarían, sobradamente, el establecimiento de un impuesto sobre el almacenamiento de los residuos radiactivos. Y en el plano

teórico es así. Pero, en la práctica, pretender fundamentar el establecimiento de este impuesto en los costes específicos que genera el almacenamiento de residuos radiactivos es un razonamiento poco consistente cuando –por una parte– ya existen en nuestro ordenamiento jurídico otros tributos, tasas en este caso, que se supone que vienen a cubrir dichos costes directos y, por otra, el contribuyente de este nuevo impuesto –como en seguida se verá– viene a ser, justamente, ENRESA, la sociedad pública de titularidad estatal que genera los costes del almacenamiento definitivo de los residuos radiactivos que, teóricamente, el tributo vendría a financiar.

### 5.1 . Hecho imponible y exenciones

El hecho imponible del Impuesto se define como «la actividad de almacenamiento de combustible nuclear gastado y de residuos radiactivos en una instalación centralizada» (art. 19 LMFSE). De haberse tratado de un impuesto autonómico podría haberse defendido su inconstitucionalidad por solaparse con el impuesto local que sujeta a gravamen la realización de actividades económicas, el Impuesto de Actividades Económicas (IAE), pues el presupuesto de hecho del IARRIC consiste en la mera realización de la actividad de almacenamiento de residuos radiactivos. Tratándose de un impuesto estatal, la Constitución no proscribiera explícitamente que el Estado establezca tributos sobre hechos imponibles ya sujetos a gravamen por las entidades locales, luego no habría lugar a tachar el Impuesto de inconstitucional por tal motivo.

Con todo, atendiendo a lo que debería de ser un «sistema tributario justo» –una ordenación cabal y coherente del conjunto de los tributos que constituyen el sistema, que no el caos, tributario– respetuoso con el principio de distribución de la carga tributaria en razón de la capacidad económica de cada contribuyente (art. 31 [CE](#)), no parece muy acertado que el Estado «fagocite» de este modo una porción de una manifestación de capacidad contributiva –la expresada en la mera realización de una actividad económica– ya sujeta a gravamen en un Impuesto local.

A diferencia de lo que ocurre con el IPRR, en este caso el ámbito material del elemento objetivo del hecho imponible no se restringe a los residuos radiactivos generados en las centrales nucleares de producción de energía eléctrica, sino que se extiende a la actividad de almacenamiento de cualquier tipo de residuo radiactivo, se haya generado, o no, en una central nuclear.

Si se diera el caso, que en principio es más que improbable, no cabría distinguir entre los residuos radiactivos que procedieran del interior del país y aquellos que provinieran de otro Estado miembro de la Unión Europea, al menos para sujetarlos a un gravamen superior, pues tal cosa resultaría contraria al Derecho comunitario, tal y como ocurrió con el impuesto sobre la electricidad finlandés, declarado contrario al ordenamiento europeo por la [STJCE, de 2 de abril de 1998](#), por poder resultar en determinados más gravoso para la electricidad importada de otros Estados miembros<sup>17</sup>.

<sup>17</sup> Cfr. Blasco Guerrero, C. (2008): «La tributación medioambiental y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea», en AA.VV. Tratado de tributación medioambiental, vol. II, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 1061 y ss.

Por otra parte, el elemento subjetivo del hecho imponible –la vinculación entre el elemento objetivo y el contribuyente del Impuesto, relevante al efecto del nacimiento de la obligación tributaria– consiste en que la actividad de almacenamiento, definitivo o temporal, se lleve a cabo en una «instalación centralizada», autorizada para almacenar residuos radiactivos procedentes de diversas instalaciones u orígenes. En la actualidad tan solo existe en funcionamiento una instalación de estas características, El Cabil, ubicada en Hornachuelos (Córdoba), que almacena residuos de media, baja y muy baja

actividad. En el futuro está prevista la construcción de una segunda instalación de este tipo, en este caso, también, para los residuos de alta actividad, «Almacén Temporal Centralizado», en Villar de Cañas (Cuenca). La titularidad de ambas instalaciones corresponde a ENRESA.

Como ocurría con el IPRR, al referirse a «instalación», por cada una de ellas se devenga una obligación tributaria, aun cuando el contribuyente de ambas sea el mismo, ENRESA. Sin perjuicio de que, como se acaba de mencionar, hoy por hoy tan solo exista una instalación de esta naturaleza en España.

El art. 20 LMFSE establece dos exenciones objetivas. En primer lugar, está exento del Impuesto el almacenamiento de residuos radiactivos procedentes de actividades médicas o científicas. La segunda exención se refiere a los 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](#). Esta norma reglamentaria adopta la normativa administrativa española a lo establecido en la [Directiva 2003/122/EURATOM del Consejo, de 22 de diciembre de 2003](#), sobre el control de fuentes radiactivas selladas de actividad elevada y de las fuentes huérfanas, dictada al objeto de evitar la exposición de los trabajadores y del público en general a las radiaciones ionizantes derivadas de tales materiales. En concreto, su art. 11.2 se refiere a los acuerdos que el Consejo de Seguridad Nuclear y los ministerios competentes pueden suscribir con las entidades representantes de industrias específicas –como el sector del almacenamiento, recuperación o reciclado de la chatarra– para llevar a cabo las actividades de vigilancia, control y procedimientos de actuación relativos a estos peculiares residuos radiactivos llamados de fuentes huérfanas<sup>18</sup>.

<sup>18</sup> «A los efectos de este Real Decreto se entenderá por: (...) Fuente huérfana: Fuente encapsulada cuyo nivel de actividad en el momento de ser descubierta es superior al valor de exención establecido en las tablas A y B del anexo I del Reglamento sobre instalaciones nucleares y radiactivas y en la Instrucción IS/05 del Consejo de Seguridad Nuclear, y que no está sometida a control regulador, sea porque nunca lo ha estado, sea porque ha sido abandonada, perdida, extraviada, robada o transferida a un nuevo poseedor sin la debida notificación a la autoridad competente, o sin que haya sido informado el receptor.» (Art. 2 del [RD 229/2006](#)).

En un caso, la exención se justifica por el hecho de que los residuos radiactivos se generen en el ámbito de unas actividades, médicas o científicas, que afectan a bienes públicos objeto de protección constitucional. En el segundo, se trata de no dificultar, con el establecimiento de un impuesto sobre su almacenamiento, la recuperación de residuos radiactivos que estaban fuera del control de la autoridad pública antes de ser descubiertos y reintegrados al sistema, constituyendo como tales un riesgo para la salud pública que con su recuperación se atenúa.

## 5.2 . ¿Contribuyentes?

El art. 21 LMFSE se ocupa de determinar quién ocupa la posición de contribuyente en el IARRIC. Y bien podría haberse redactado así, en singular, pues, como se ha hecho notar, la única entidad que realiza actividades de almacenamiento temporal o definitivo de residuos nucleares en instalaciones centralizadas diferentes de aquellas en las que se generan los mismos es la empresa pública estatal ENRESA. Y, además, no puede ser de otra manera pues es la entidad a la que se encomienda explícitamente por la normativa en vigor la realización de esta actividad, calificada como «servicio público esencial».

Técnicamente, pues, el sujeto activo del impuesto y el sujeto pasivo del mismo –en última instancia–

vendrían a coincidir: Es el Estado el titular de todas las competencias relativas al impuesto y es una sociedad pública de titularidad estatal su único contribuyente.

No va a ser ENRESA, claro está, pese a ocupar la posición de contribuyente del Impuesto, quien finalmente asuma la carga financiera derivada del mismo.

La financiación de las actividades de ENRESA está prevista en la disp. ad. 6ª.4 de la [Ley 54/1997](#), en la que se establece el Fondo para la financiación de las actividades del Plan general de residuos radiactivos. Este Fondo, en principio, debería de presentar un presupuesto equilibrado y sus recursos provendrían de tres fuentes explícitas –más allá de los rendimientos financieros que se pudieran obtener de la gestión de sus ingresos y de «cualquier otra modalidad de ingresos no contemplada en los párrafos anteriores»– a tenor de lo previsto en el art. 8 del [RD 1349/2003, de 31 de octubre](#), sobre ordenación de las actividades de ENRESA, y su financiación:

«Las cantidades ingresadas por tarifas de suministro a clientes finales y tarifas de acceso procedentes de la aplicación de porcentajes sobre la recaudación por venta de energía eléctrica.

Las cantidades ingresadas para la gestión de los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles y para el desmantelamiento de las instalaciones de fabricación de elementos combustibles.

Se establecerá un mecanismo de aportaciones anuales, durante la vida operativa de las instalaciones de fabricación de elementos combustibles, de tal manera que estos ingresos más los rendimientos financieros cubran los costes previstos de estas actividades de acuerdo con las estimaciones del Plan general de residuos radiactivos.

Facturación a los explotadores de las instalaciones radiactivas generadoras de residuos radiactivos en la medicina, industria, agricultura e investigación, mediante tarifas aprobadas por el Ministerio de Economía.»

Por otra parte, la disp. ad. 6ª de la Ley 54/1997 prevé, expresamente, que «los tributos que se devenguen en relación con las actividades de almacenamiento de residuos radiactivos y combustible gastado, con independencia de su fecha de generación» serán financiados por «los titulares de las centrales nucleares».

De la combinación de ambas disposiciones se deduce lo siguiente. Tratándose de un tributo sobre las actividades de almacenamiento de residuos radiactivos queda bastante claro que su financiación corresponde a los titulares de las centrales nucleares. Lo que se puede hacer por dos vías: bien a través de las tarifas de acceso, que no las de los clientes finales, que han de satisfacer las empresas titulares de estas centrales, (letra a) del precepto reproducido) o bien a través de las «aportaciones anuales» que estas hayan de satisfacer para cubrir los costes previstos en el Plan de eliminación de residuos radiactivos.

Siendo esto así, nuevamente, la técnica tributaria más adecuada para ordenar adecuadamente los elementos subjetivos del Impuesto habría sido otra. ENRESA debería de haber asumido la posición de sustituto de los contribuyentes, que debieran de haber sido los titulares de las centrales nucleares que, en definitiva, vía tarifas de acceso o aportaciones anuales, van a ser quienes asuman la carga tributaria derivada de la aplicación del Impuesto. Que, además, es lo que se pretende con su implantación: llamar a contribuir de forma especial en la financiación del déficit tarifario a las empresas titulares de centrales nucleares, no a ENRESA, que es una empresa pública estatal responsable de gestionar los

residuos radiactivos que aquellas, casi en exclusiva, generan.

Además de ser más coherente con la finalidad y la lógica del Impuesto, de este modo se evitaría lo que no deja de ser una rareza –o algo más– que es el establecimiento de un Impuesto intuitu personae, que tiene por contribuyente una entidad destinada a transformarse en pública empresarial y que, por ahora, es una sociedad anónima de capital público.

### 5.3 . Elementos de cuantificación

La base imponible (art. 22 LMFSE) en el Impuesto se define por la diferencia entre los materiales almacenados en cada instalación al inicio y al final del período impositivo. En definitiva, el volumen de residuos radiactivos nuevos almacenados durante el mismo. A estos efectos, al igual que ocurría en el IPRR, los de alta actividad se miden en kilogramos y el resto en metros cúbicos.

En este caso, para los residuos de media, baja y muy baja actividad se prevé una reducción en la base imponible, de cuya aplicación se derivaría la base liquidable, que consiste en un coeficiente que varía en razón de la reducción de su volumen que –en cada caso– se va a derivar del tratamiento que a los mismos se haya de llevar a cabo en la instalación centralizada. Este factor de reducción va de 2,6 a 15,3, lo que implica reducciones en la base imponible que llegan a más del 80%.

En cuanto al tipo impositivo específico (art. 24 LMFSE), se establece un escalado en el que llama la atención lo reducido –si se compara con los establecidos a efectos del IPRR– del previsto para el combustible nuclear gastado y lo elevado de los demás –también en términos comparativos– sobre todo en lo que se refiere al resto de los residuos radiactivos de alta actividad y a los de media actividad de vida larga, categoría ésta, por otra parte, que no está prevista en el IPRR.

<b>Residuo radiactivo</b>	<b>Tipo impositivo</b>
<b>COMBUSTIBLE NUCLEAR GASTADO</b>	<b>70 € por kg. de metal pesado</b>
<b>Otros de ALTA ACTIVIDAD o MEDIA ACTIVIDAD Y VIDA LARGA</b>	<b>30.000 € por metro cúbico</b>
<b>Otros de MEDIA Y BAJA ACTIVIDAD</b>	<b>10.000 € por metro cúbico</b>
<b>MUY BAJA ACTIVIDAD</b>	<b>2.000 € por metro cúbico</b>

### 6 . Compatibilidad con las tasas estatales y con los impuestos autonómicos

Los impuestos referidos no son los primeros tributos previstos en el ordenamiento jurídico español en relación con la gestión de los residuos radiactivos. Como ya se ha hecho notar, la [Ley 54/1997](#), en su disp. ad. 6ª establece cuatro tasas al respecto. Por otra parte, varias Comunidades Autónomas habían establecido impuestos relativos a la gestión de los residuos radiactivos, vigentes al momento de la creación de estos nuevos impuestos. Su creación implica que, en adelante, las Comunidades Autónomas en las que a la entrada en vigor de los nuevos impuestos estatales existieran ya impuestos propios autonómicos sobre los mismos hechos imposables –ahora gravados a nivel estatal– no podrán continuar exigiéndolos del mismo modo, pues el Estado tiene la obligación de instrumentar «las

medidas de compensación o coordinación adecuadas a favor de las mismas»<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Art. 6.2 de la [Ley orgánica núm. 8/1980, de 22 de septiembre](#), de Financiación de las Comunidades Autónomas.

### 6.1 . Las tasas estatales sobre los residuos radiactivos

La disp. ad. 6ª.9 de la Ley 54/1997 regula cuatro tasas estatales cuya recaudación está afectada al sostenimiento del Fondo para la financiación de las actividades del plan general de residuos radiactivos<sup>20</sup>. Las tres primeras tienen como contribuyentes a las empresas titulares de las centrales nucleares, mientras que la última alcanza a cualquier otra instalación –diferente de las centrales nucleares– en las que se pudieran generar este tipo de residuos. En todos los casos, eso sí, el sujeto activo de todas las tasas sería ENRESA –en tanto en cuanto se transforme en Entidad pública empresarial– o, más bien quizás, el Fondo para la financiación de las actividades del plan general de residuos radiactivos, a cuyo sostenimiento están afectadas.

<sup>20</sup> La [Ley 14/1999](#), por su parte, establece otras dos tasas que se devengan por servicios prestados por el Consejo de Seguridad Nuclear –a cuya financiación están afectadas– por estudios relativos a la gestión a largo plazo de los residuos de alta actividad, la primera, y por inspección y control de los transportes de sustancias nucleares o materias radiactivas la segunda. Una exposición de su régimen jurídico puede consultarse en Grávalos Olivella, J. (2008): «La tributación de los residuos peligrosos y radiactivos», en *Tratado de tributación medioambiental*, vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 709-710.

La tercera de las tasas tiene como hecho imponible los servicios prestados en relación a «los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles», mientras que las dos primeras se refieren al resto de los residuos, generados por las centrales nucleares que cesaron en su actividad con anterioridad al 1 de enero de 2010, la primera, y al resto, la segunda.

La primera diferencia, por lo tanto, con respecto a los impuestos estatales recién creados radica en el hecho imponible. Los impuestos se establecen, el primero sobre empresas que generan o gestionan residuos radiactivos, y el segundo sobre quien los almacena en instalaciones centralizadas, y no, por lo tanto, con ocasión de los servicios públicos que se prestan a las empresas que generan estos residuos. En su hecho imponible no se identifica, por lo tanto, una actividad administrativa concreta, a diferencia de lo que ocurre en las tasas, que se exigen con ocasión de la prestación de determinados servicios públicos –en este caso realizados por ENRESA– relativos al tratamiento y almacenamiento de residuos radiactivos.

En los impuestos, como ya se ha expuesto, el ámbito material del elemento objetivo del hecho imponible se circunscribe a dos actividades: la producción y almacenamiento en instalaciones propias de residuos radiactivos nucleares el primero y el almacenamiento de dichos residuos en instalaciones centralizadas el segundo. En las tasas, por el contrario, se distingue, en primer lugar, entre los servicios de gestión de residuos prestados a centrales nucleares y los prestados a los fabricantes de elementos combustibles nucleares, en un caso, y los realizados para otros titulares de instalaciones titulares de los mismos. En otro sentido, tres se exigen de las centrales nucleares y una cuarta del resto de instalaciones que generan tales residuos; por último, entre las tres primeras una incide sobre la fabricación de combustibles nucleares y las otras dos sobre el resto de los residuos radiactivos, distinguiendo, a su vez, estas últimas, entre las centrales que han cesado en su actividad y las que continúan en funcionamiento<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> En España hace años que no se autoriza la construcción de nuevas centrales nucleares. Incluso se decretó la paralización de tres nuevos reactores que estaban en construcción, disponiendo el pago de cuantiosas indemnizaciones a sus titulares por las

pérdidas ocasionadas como consecuencia de la derogación de los permisos inicialmente concedidos, que, en principio, se continuarán abonando hasta el 2015. Cfr. disp. ad. 7ª y 8ª de la [Ley 54/1997](#).

La diferencia entre las dos primeras tasas radica, sencillamente, en la fecha en la que hubiera dejado de estar en funcionamiento la central nuclear y la razón de tal circunstancia. Las dos comparten una misma denominación: «tasas por la prestación de servicios de gestión de residuos radiactivos». Una, sin embargo, se exige de aquellas centrales nucleares que ya no estuvieran en explotación al comienzo del 2010, o que con posterioridad hubieran dejado de estarlo por razones ajenas a su voluntad; la segunda se exige de aquellas centrales nucleares que continuaran explotándose en la fecha indicada o de las que, con posterioridad, dejaran de estarlo por voluntad propia.

<b>Elementos esenciales</b>	<b>Tasa 1 (disp. ad. 6ª.9.1º)</b>	<b>Tasa 2(disp. ad. 6ª.9.2º)</b>	<b>Tasa 3 (disp. ad. 6ª.9.3º)</b>	<b>Tasa 4 (disp. ad. 6ª.9.4º)</b>
<b>HECHO IMPONIBLE</b>	Servicios de gestión de los residuos radiactivos generados en centrales nucleares	Servicios de gestión de los residuos radiactivos generados en centrales nucleares	Servicios de gestión de los residuos radiactivos derivados de la fabricación de elementos combustibles	Servicios de gestión de los residuos radiactivos generados en instalaciones diferentes de las anteriores
<b>CONTRIBUYENTES</b>	Centrales nucleares sin producción a 1/01/2010 u obligadas a cerrar con posterioridad	Centrales nucleares en explotación a 1/01/2010 o que cierren voluntariamente con posterioridad	Titulares de las instalaciones de fabricación de elementos combustibles	Titulares de las instalaciones diferentes de las anteriores: radiactivas, «IT», «IP» e «IG»
<b>SUSTITUTOS</b>	Las empresas que realizan las actividades de transporte y distribución de la electricidad	No se prevé	No se prevé	No se prevé
<b>BASE IMPONIBLE</b>	Recaudación total derivada de la aplicación de los peajes	Energía nucleoelectrónica bruta generada por cada central nuclear. La cantidad estimada por el Ministerio, en caso de cese voluntario,	La cantidad de combustible nuclear fabricado, medida en toneladas métricas y expresada en dos decimales. La cantidad	La cantidad o unidad de residuos entregados, expresada en la unidad que en cada caso corresponda y con dos decimales

		<b>anticipado</b>	<b>estimada por el Ministerio, en caso de cese voluntario, anticipado</b>	
<b>TIPO IMPOSITIVO</b>	<b>0,001 %</b>	<b>0,669 céntimos de €</b>	<b>1.449 €/Tm</b>	<b>Escalado de tipos específicos para cada tipología de residuo, desde 104,74 €/unidad hasta 11.227,80. Una segunda escala se aplicaría a residuos de media, baja y muy baja actividad no previstos en la precedente.</b>
<b>CUOTA</b>	<b>El resultado de multiplicar la base por el tipo</b>	<b>Al resultado de multiplicar la base por el tipo se le aplica un coeficiente que varía, entre 0,99 y 1,28, en función de la potencia bruta de la central y de las características del reactor. En los supuestos de cese voluntario, la cuota coincide con la base imponible</b>	<b>El resultado de multiplicar la base por el tipo. En los supuestos de cese voluntario, la cuota coincide con la base imponible</b>	<b>El resultado de multiplicar la base por el tipo</b>
<b>DEVENGO</b>	<b>El último día de cada mes natural</b>	<b>El último día de cada mes natural</b>	<b>El último día de cada mes natural</b>	<b>Al retirarse los residuos por ENRESA</b>

Un aspecto verdaderamente singular de estas tasas es que está previsto que sobre las mismas se aplique el IVA (disp. ad. 6ª.5 Ley 54/1997), cuando se trata de servicios públicos esenciales prestados

en régimen de monopolio, que no de competencia, por una empresa pública estatal.

La primera de las tasas, la prevista por los servicios prestados en relación con centrales nucleares que ya hubieran cesado en su actividad en enero del 2010, o que con posterioridad se les obligara a cerrar, «se integrará a todos los efectos en la estructura de peajes». De hecho, la base imponible es la parte que le correspondería a la empresa titular de dichas centrales en los susodichos peajes y el tipo impositivo un porcentaje, el 0,001% por cada central en proceso de desmantelamiento, de dicha cantidad. En definitiva, es una contribución a tanto alzado que se exige a la compañía eléctrica titular de la central nuclear que ha cerrado, por los servicios relativos a la gestión de los residuos radiactivos derivados de su desmantelamiento.

En la formulación del hecho imponible de la segunda de las tasas descritas el presupuesto de hecho genérico –«prestación de los servicios relativos a las actividades a que se refiere el apartado 4 anterior», la gestión de los residuos radiactivos y del combustible gastado generados en las centrales nucleares en explotación– se añade una referencia, como si de hechos imponibles específicos o complementarios se tratase, a «las asignaciones destinadas a los municipios afectados por centrales nucleares o instalaciones de almacenamiento» a «los importes correspondientes a los tributos que se devenguen en relación con las actividades de almacenamiento» y al «cese anticipado de la explotación de una central nuclear por voluntad del titular».

El tercero de dichos supuestos sí podría entenderse como un hecho imponible específico. Los otros dos, en realidad, no presentan la estructura de un presupuesto de hecho determinante del nacimiento de la obligación tributaria, sino que se trata de costes que legitimarían su exacción. O, más bien, desde el momento en que el rendimiento de la tasa está vinculado a la financiación de un patrimonio público separado, el Fondo para la gestión del plan general de residuos radiactivos, lo que se establece en las referidas previsiones es que los costes en las mismas mencionados se podrán financiar con cargo al Fondo que se nutre –entre otros ingresos– de los recursos derivados de la aplicación de la tasa establecida en el susodicho parágrafo. No tiene sentido que el pago de unas asignaciones a determinados municipios o de unos impuestos –entre los que, ahora, cabría incluirse el IPRR y el IARRIC– constituyan el presupuesto de hecho del nacimiento de la obligación de satisfacer la tasa establecida en la disp. ad. 6ª.9.2º de la Ley 54/1997.

Del análisis comparado de los fundamentos y elementos esenciales de los Impuestos relativos a los residuos radiactivos establecidos por la [Ley 15/2012](#) y de las tasas estatales que respecto de la gestión de dichos residuos están previstas en la disp. ad. 6ª de la Ley 54/1997 se puede colegir que –al menos en términos técnicos– son considerables las diferencias entre ambas categorías tributarias:

Los primeros se identifican, y son, impuestos reales directos; las segundas son tasas.

La recaudación de los impuestos no está afectada, la de las tasas se destina por ley al sostenimiento del Fondo para la financiación de las actividades del Plan general de residuos radiactivos.

El hecho imponible de los Impuestos no está vinculado a la prestación de ningún servicio administrativo específico, sino a la realización de dos peculiares actividades, como son la producción de residuos radiactivos, en un caso, y su almacenamiento, en otro; las tasas se exigen con ocasión, y en atención, a la prestación de los servicios públicos de gestión de residuos radiactivos.

El devengo de los Impuestos es anual; el de las tasas, mensual.

Los contribuyentes de los Impuestos son las centrales nucleares y la empresa, ENRESA,

responsable del almacenamiento de los residuos radiactivos; los de las tasas todos aquellos sujetos a quienes se les prestan servicios de gestión de residuos radiactivos.

Los elementos de cuantificación de los Impuestos no coinciden –ni en cuanto a su formulación ni en cuanto a su cuantía– con los establecidos respecto de las tasas.

Las competencias aplicativas de los Impuestos están asignadas al Ministerio, ahora, de Hacienda y Administraciones públicas; las relativas a las tasas al Ministerio de Industria.

Con todo y con eso, no parece que sea muy coherente y razonable que en torno a una actividad tan peculiar y específica, como es la generación y almacenamiento de residuos radiactivos, se establezcan en un mismo ordenamiento tributario, de forma simultánea, seis, o siete, tributos: dos, o tres, de ellos impuestos por el desarrollo de tales actividades y otros cuatro tasas vinculadas a los servicios de gestión relativos al tratamiento de los residuos radiactivos.

## 6.2 . Los impuestos autonómicos sobre residuos radiactivos

En el momento de aprobarse los nuevos impuestos estatales sobre residuos radiactivos, tres impuestos autonómicos se referían específicamente a dichos residuos: El Impuesto sobre el depósito de vertidos radiactivos, de la Comunidad autónoma de Andalucía<sup>22</sup>, los impuestos sobre la producción de energía eléctrica nuclear y sobre almacenamiento de residuos radioactivos de Castilla-La Mancha<sup>23</sup>. Sin perjuicio de que otras Comunidades autónomas, como Castilla y León o Cataluña, hubieran evaluado la oportunidad de establecerlos y que en otras, como Madrid, Murcia, Cataluña o Cantabria, existan tributos autonómicos sobre el depósito de residuos no específicamente radiactivos<sup>24</sup>, o que afecten a las centrales nucleares, como el gravamen de protección civil vigente en Cataluña. Desde el momento en que, aun afectando a las centrales nucleares, estos impuestos autonómicos no guardan relación directa y exclusiva –como los estatales– con la generación de residuos radiactivos, se ha de entender que podrán seguirse exigiendo como hasta ahora, sin entrar en conflicto con estos nuevos impuestos estatales.

<sup>22</sup> Cfr. [Ley 18/2003, de 29 de diciembre](#), por la que se aprueban medidas fiscales y administrativas, modificadas por la [Ley 12/2006, de 27 de diciembre](#) y por el [Decreto-Ley 4/2010, de 6 de julio](#). Para un análisis detallado de este impuesto puede consultarse García-Torres Fernández, M. J. (2011): Análisis de la Protección Tributaria del Medio Ambiente. Especial referencia a la Comunidad Autónoma de Andalucía, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 148-150; Martínez Lago, M. A. y Gómez Verdesoto, M. (2006): «Impuesto sobre depósito de vertidos radioactivos (sic): Análisis sistemático», en Noticias de la Unión Europea, núm. 262, pp. 49-54; Vicente Iglesias J. (2005): «El Impuesto andaluz sobre Depósito de vertidos radiactivos», en Cuadernos de Energía, núm. 9, pp. 38 y ss.; y Ortiz Calle, E. (2010): «Los impuestos...», pp. 101-111, en el que se hace un análisis paralelo, y crítico, de los impuestos andaluz y castellano-manchego. También, junto con un estudio completo de todo el panorama autonómico en lo relativo a la tributación sobre residuos Patón García, G. y Luchena Mozo, G. M.: Fiscalidad de los residuos en el ámbito autonómico, Bosch, Barcelona, pp. 143-162.

<sup>23</sup> Cfr. [Ley 11/2000, de 26 de diciembre](#), del Impuesto sobre determinadas actividades que inciden en el Medio ambiente y del tipo autonómico del Impuesto sobre Ventas Minoristas de determinados Hidrocarburos.

<sup>24</sup> La [Ley 10/1998, de 21 de abril](#), que aprueba las normas reguladoras en materia de residuos excluye explícitamente de su ámbito de actuación los residuos radiactivos a los que se refiere la [Directiva 2006/117/EURATOM, del Consejo, de 20 de noviembre de 2006](#). Por lo tanto, los impuestos autonómicos relativos al depósito de residuos no radiactivos –sean sólidos, líquidos o peligrosos– no puede entenderse que vengan afectados por estos impuestos estatales cuyo objeto de atención son, explícitamente, los residuos radiactivos. Para una visión general de experiencias internacionales y nacionales en lo relativo a la fiscalidad de los residuos puede consultarse Puig Ventosa. (2008): «Fiscalidad ambiental y gestión de residuos», en Tratado de tributación medioambiental, vol. II, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 1303-1328.

A este respecto, la disp. ad. 1ª de la Ley 15/2012 establece que:

«En la medida en que los tributos que establece esta Ley recaigan sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas y esto produzca una disminución de sus ingresos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 6.2 de la Ley Orgánica 8/1980 (...).»<sup>25</sup>

«Lo dispuesto en el apartado anterior será únicamente de aplicación respecto de aquellos tributos propios de las Comunidades Autónomas establecidos en una Ley aprobada con anterioridad al 28 de septiembre de 2012 (nda: fecha de publicación en el BOCG del Proyecto de ley).»

<sup>25</sup> «(...) Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos imposables gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas.»

Siendo así que el Tribunal Constitucional ha declarado inconstitucionales –con su consecuente expulsión del ordenamiento jurídico– los impuestos castellano-manchegos relativos a los residuos nucleares, mediante su [Sentencia 196/2012, de 31 de octubre](#)<sup>26</sup>, el problema de instrumentar las medidas de compensación o coordinación previstas en la LOFCA únicamente se plantearía respecto del Impuesto andaluz.

<sup>26</sup> Un comentario a esta sentencia se puede encontrar en Patón García, G. (2013): «La inconstitucionalidad del impuesto castellanomanchego sobre la producción termonuclear de la energía eléctrica y residuos radioactivos: comentario a propósito de la stc 196/2012, de 2 de octubre», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 2013.

La razón de que el Impuesto castellano-manchego haya sido declarado inconstitucional y el andaluz no lo ha sido, radica en la distinta formulación de sus respectivos hechos imposables. En el primer caso se incidía sobre la actividad de producción de energía nuclear, mientras que en el segundo el presupuesto de hecho de nacimiento de la obligación tributaria consiste en el depósito de los residuos radiactivos. Desde el momento en que se está incidiendo no tanto sobre el efecto contaminante, el depósito del residuo, sino sobre la actividad productiva, se pone en duda la naturaleza medioambiental del impuesto<sup>27</sup>. El Tribunal Constitucional –por cierto, en abierta contradicción con lo que en dos sentencias coetáneas ha manifestado en relación a sendos impuestos autonómicos sobre grandes superficies<sup>28</sup>– considera que la producción de energía eléctrica nuclear no tiene carácter específico respecto de la actividad genérica de producción de electricidad y que, superponiéndose tal hecho imponible al del Impuesto local de Actividades Económicas, se incurre en una doble imposición proscrita por el art. 6.3 [LOFCA](#).

<sup>27</sup> Fernández López, R. I. (2010): «Un enfoque de la tributación ambiental: la fiscalidad específica sobre fuentes de energía renovables», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, p. 52.

<sup>28</sup> [SSTC 208/2012, de 14 de noviembre](#), y [96/2013, de 23 de abril](#).

El hecho imponible del Impuesto andaluz sobre depósito de vertidos<sup>29</sup> radiactivos (en adelante IDVR) viene constituido por el «depósito de residuos radiactivos en vertederos públicos o privados». Ciertamente, no coincide con el hecho imponible de ninguno de los dos impuestos estatales recién creados y aquí descritos, que sujetan a gravamen la producción de residuos radiactivos nucleares uno y su almacenamiento el otro. También es verdad que, en definitiva, en buena medida recaen sobre un mismo objeto, la generación de residuos radiactivos, aun cuando en el caso estatal el impuesto incida sobre su producción y en el autonómico sobre su entrega al depositario de los mismos; y en el autonómico no esté sujeto a gravamen el depósito de residuos de alta actividad. En ambos casos, además, el contribuyente es la empresa que los produce, aun cuando se haga recaer la condición de

sustituto, en el caso del Impuesto autonómico, en el titular del vertedero nuclear.

<sup>29</sup> No deja de llamar la atención que se utilice una expresión, «vertidos», propia de la legislación de las aguas y ajena al vocabulario habitual del sector de los residuos sólidos.

Siendo la base imponible del impuesto autonómico la cantidad de residuos radiactivos depositados, expresada en metros cúbicos, y el tipo impositivo de 7.000 € por metro cúbico<sup>30</sup>, su cuota tributaria resultaría, con carácter general, más gravosa que la del IPRR, pero más económica que la del IARRIC. Siendo así que, en definitiva, como se ha explicado, la carga tributaria de los dos impuestos estatales está destinada a recaer –en su práctica totalidad– sobre las centrales nucleares que generan los residuos radiactivos, se puede afirmar que la recaudación global por los dos impuestos estatales va a superar la que por los depósitos de residuos radiactivos radicados en Andalucía se habría de derivar de la aplicación del correlativo impuesto autonómico que grava su entrega al almacén centralizado de El Cabril.

<sup>30</sup> Desde 2010 se distingue entre 10.000 € para los de baja y media actividad y 2.000 € para los de muy baja actividad.

La LOFCA no establece qué medidas de «compensación o coordinación» se hayan de adoptar en estos casos. Dadas las circunstancias, podría hacerse, al menos, de dos modos. Una posibilidad sería que el Gobierno andaluz continuase aplicando el impuesto autonómico y que las centrales nucleares pudieran deducirse de la cuota tributaria a satisfacer por los impuestos estatales lo ya pagado por el IDVR. Otra, más sencilla, que se derogase el impuesto autonómico y el Estado abonase anualmente a la Comunidad Autónoma andaluza el resultado de aplicar el mismo a los metros cúbicos adicionales –de los residuos radiactivos gravados por el impuesto autonómico– que cada año se hubieran depositado en el almacén centralizado de residuos radiactivos ubicado en Hornachuelos (Córdoba).

En última instancia el sustituto del impuesto andaluz coincide con el contribuyente del impuesto estatal de almacenamiento, ENRESA, de modo que no parece que sea técnicamente difícil establecer sencillas medidas de coordinación entre ambos tributos.

A fecha de hoy, en lo que se me alcanza, no se ha decidido qué se haya de hacer<sup>31</sup>. Estando apuntado que así se haya de hacer, en la reproducida disposición adicional primera de la Ley 15/2012, podría entenderse tal como una habilitación legal para que el Gobierno decidiera las medidas a instrumentar y las dispusiera en forma de Real Decreto. Con todo, siendo así que, previsiblemente, comportará la derogación de un Impuesto aprobado en ley autonómica, lo lógico es que tal cosa se hiciera mediante norma con rango de ley. Habida cuenta de las técnicas legislativas al uso no es difícil predecir que, finalmente, se haga mediante una disposición adicional aprobada en una próxima ley de Presupuestos del Estado.

<sup>31</sup> Mientras tanto, en la información que al respecto se facilita en la página oficial de la Consejería de Hacienda y Administraciones Públicas de la Junta de Andalucía no consta ninguna referencia al respecto ([http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/propios/ecologicos/residuos\\_r.htm](http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/tributos/impuestos/propios/ecologicos/residuos_r.htm)) y en los Presupuestos de la referida Comunidad Autónoma para 2013 se hace una previsión de ingresos por este concepto de prácticamente 6 M €. ([http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/planif\\_presup/presupuesto2013/estado/programas/programas-d-1.pdf](http://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/planif_presup/presupuesto2013/estado/programas/programas-d-1.pdf)). Lo que lleva a pensar que el IDRR se ha seguido exigiendo durante todo el ejercicio, de forma concurrente con los que el Estado ha creado en relación a los residuos radiactivos.

## 7 . A modo de conclusiones

En el marco de las medidas adoptadas por el Gobierno de la Nación para poner freno al llamado déficit tarifario, se aprobaron por la [Ley 15/2012](#) dos impuestos relativos a la producción, uno, y al almacenamiento, el segundo, de residuos radiactivos. El primero de ellos, mediante el art. 10 de la [Ley 16/2013](#) se ha escindido en dos.

Del análisis de sus fundamentos y elementos esenciales se advierte con claridad que no se trata de impuestos medioambientales destinados a reducir la producción de tales residuos ni a financiar el coste que comporta su gestión efectiva. En realidad, se trata de dos impuestos estatales directos y reales cuyo objetivo es llamar a contribuir de forma considerable a las centrales nucleares en la financiación de los costes que genera el funcionamiento de un sistema financiero eléctrico notablemente deficitario. Si se llevase la fundamentación a una segunda derivada –entender que estos costes, en cierta medida, derivan del régimen de primas establecido en favor de las energías renovables, que es parte importante del déficit tarifario– podría llegar a descubrirse una intención medioambiental en su establecimiento.

En todo caso, la apelación a los residuos radiactivos –a su producción y almacenamiento– y la referencia a los mismos a la hora de configurar sus elementos de cuantificación es puramente circunstancial. De hecho, existe en nuestro ordenamiento jurídico un Fondo específico destinado a la financiación del tratamiento de los residuos radiactivos. Pues, ni siquiera parcialmente, la recaudación de estos impuestos está afectada a su sostenimiento.

Quizás uno de los elementos estructurales de estos impuestos, en concreto del relativo al almacenamiento de los residuos radiactivos, más singular es el de que, en definitiva, el contribuyente y el sujeto activo vienen a confundirse. Desde el momento en que su único contribuyente –sin perjuicio de que, de un modo u otro, trasladará la carga tributaria del mismo a las centrales nucleares– es una entidad pública empresarial estatal: ENRESA.

Su condición de impuestos y el análisis de sus elementos esenciales permiten deducir que no presentan una incompatibilidad palmaria con las tasas que respecto de los servicios de gestión de residuos radiactivos se regulan en la [Ley 54/1997](#). Con todo y con eso, no parece que sea muy coherente y razonable que en torno a una actividad tan peculiar y específica, como es la generación y almacenamiento de residuos radiactivos, se establezcan en un mismo ordenamiento tributario, de forma simultánea, seis, o siete, tributos: dos, o tres, de ellos impuestos por el desarrollo de tales actividades y otros cuatro tasas vinculadas a los servicios de gestión relativos al tratamiento de los residuos radiactivos.

Por último, su solapamiento con el Impuesto sobre Depósitos de Vertidos Radiactivos vigente en Andalucía –aun cuando también presente diferencias sustanciales con el mismo– exige al Estado que adopte las medidas de compensación o coordinación previstas al respecto en el art. 6.3 [LOFCA](#) y que, en buena lógica, pasarían por la derogación del impuesto autonómico y el abono por el Estado a la Comunidad Autónoma de Andalucía de los ingresos que al respecto dejara de ingresar.