

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/07028/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **20/09/2021**

Asunto:

Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos, resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica. Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas. Autoliquidación y pagos fraccionados. Modelos 584 y 585. Legalidad o nulidad de la Orden HAP/2223/2013, de 28 de noviembre, por la que se modifica la Orden HAP/538/2013, de 5 de abril, por la omisión de la consulta preceptiva al Consejo de Estado. Sentencias Tribunal Supremo de 10 y 15 de junio de 2021 (Recursos de casación núm. 2092/2015 y núm. 3817/2014)

Criterio:

La cuestión relativa a la adecuación de la Orden HAP/2223/2013, de 28 de noviembre, por la que se modifica la 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 nucleoelectrónica. Autoliquidación y pagos fraccionados" y 585 "Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas, en relación con la nulidad de la misma por la omisión de la consulta preceptiva al Consejo de Estado ha sido resuelta por el Tribunal Supremo mediante de 10 y 15 de junio de 2021 (Recursos de casación núm. 2092/2015 y núm. 3817/2014 confirmando su adecuación a derecho.

Criterio reiterado en RG 00/03946/2019 (20-09-2021).

Sentencias Tribunal Supremo de 10 y 15 de junio de 2021 . Recursos de casación núm. 2092/2015 y núm. 3817/2014.

Referencias normativas:

Ley Orgánica 3/1980 Consejo de Estado
22.3

Orden HAP/2223/2013. Modelo 584 Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos... generación de energía nucleoelectrónica y 585 Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear ... en instalaciones centralizadas

Ley 15/2012 Medidas fiscales para la sostenibilidad energética
Título II. Artículos 12 a 27

Conceptos:

Impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas

Impuesto sobre producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos...generación energía nucleoelectrónica (IPCNGRR)

Medio ambiente

Residuos radioactivos

Texto de la resolución: ([Ver en nueva pestaña o ventana](#))

PROCEDIMIENTO: 00-07028-2019

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACIÓN ÚNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XZ SA - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

En Madrid , se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

Se ha visto la presente reclamación contra el Acuerdo de liquidación de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de 16 de octubre de 2019, que desestima la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y la consiguiente devolución de ingresos en relación con el Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica (en adelante, IPCNGRR o Impuesto) en su modalidad de residuos radioactivos correspondiente al ejercicio 2015 por un importe de 32.367.309,61 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Consta en todo lo actuado que en fecha 30 de mayo de 2019, la reclamante presentó una solicitud de rectificación de autoliquidaciones Modelo 584 con devolución de ingresos indebidos, correspondiente a las cuotas ingresadas por la modalidad "Residuos radioactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica" del Impuesto, relativas al ejercicio 2015.

La entidad fundamentó dicha solicitud de devolución en las siguientes consideraciones relativas al referido Impuesto, creado por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética:

- Nulidad de la Orden HAP/538/2013, que aprueba el modelo de autoliquidación 584 del IPCNGRR por omisión en su tramitación del dictamen del Consejo de Estado.
- Nulidad e inconstitucionalidad de la Ley 15/2012, reguladora de Impuesto por carecer de la finalidad extrafiscal que se propugna en el Preámbulo de la misma, y por infringir los principios de generalidad, igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad.
- Vulneración del Derecho Comunitario por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, por la que se regula este impuesto.

En consecuencia, la entidad reclamante consideró que tenía derecho a la devolución de ingresos indebidos a su favor, de conformidad con los procedimientos establecidos en los artículos 126 a 129 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007 de 27 de julio, en desarrollo de lo dispuesto por los artículos 120.3 y 221.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como por los artículos 14 y siguientes del Reglamento General de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo.

La solicitud fue tramitada y resuelta por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes puesto que cuando se presenta ya se había iniciado un expediente de Inspección que finaliza con el acta de disconformidad A02-... suscrita el 12 de septiembre de 2019.

Mediante resolución del órgano administrativo, notificada el 17 de octubre de 2019, se desestimó la referida solicitud.

SEGUNDO.- Disconforme con lo anterior, la reclamante interpuso el 13 de noviembre de 2019 la presente reclamación económica administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central con R.G: 00/7028/2019, alegando, en síntesis:

- Nulidad de la Orden HAP/538/2013, que aprueba el modelo de autoliquidación 584 del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica por omisión en su tramitación del dictamen del Consejo de Estado.
- Nulidad del acuerdo como consecuencia de la inconstitucionalidad de la Ley 15/2012, reguladora del Impuesto por carecer de la finalidad extrafiscal (carácter medioambiental del impuesto), y por infringir los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad.
- Que el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos incurre en doble imposición con la Tasa ENRESA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La adecuación a Derecho de la resolución citada en el encabezamiento.

TERCERO.- Alega la reclamante, en primer lugar, la nulidad de la Orden HAP/538/2013, que aprueba el modelo de autoliquidación 584 del Impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica por omisión en su tramitación del dictamen del Consejo de Estado.

Sobre la impugnabilidad de las disposiciones tributarias de carácter general se ha pronunciado este Tribunal en su resolución 00/06305/2016, de 22 de mayo de 2019 señalando lo siguiente:

"SÉPTIMO.- Finalmente, la recurrente alega la nulidad de la Orden HAP/538/2013, que aprueba el modelo de autoliquidación 584 del impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica por omisión en su tramitación del dictamen del Consejo de Estado.

El apartado 2 del artículo 47 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre establece que serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior; las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, siguiendo la línea tanto de la anterior regulación, como de la jurisprudencia relacionada con ella. Así, y como señala la TS, Sala de lo Contencioso, de 21/05/2010, Rec. 2463/2006: "(...) porque los vicios de los que adolecen las disposiciones generales son vicios de nulidad plena respecto de los cuales carece de fundamento la convalidación invocada. Y, finalmente, y ligado al anterior, se hace preciso recordar que los vicios de invalidez en que pueden incurrir estas disposiciones generales son únicamente supuestos de nulidad plena, como revela el artículo 62.2 de la Ley 30/1992 cuando sanciona que "serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las Leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior; las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad (...)"

Como es sabido, corresponde a los Tribunales de la jurisdicción Contencioso-Administrativa el control anunciado por el apdo. 1 del Art. 106, Constitución Española: "Los Tribunales controlan la potestad reglamentaria y la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de ésta a los fines que la justifica". Dos son los "recursos" previstos a este respecto: el llamado "recurso directo" y el denominado "recurso indirecto": Ambos modos de impugnación se extraen de la consideración conjunta de los siguientes preceptos:

El recurso contencioso-administrativo es admisible en relación con las disposiciones de carácter general y con los actos expresos y presuntos de la Administración pública que pongan fin a la vía administrativa, ya sean definitivos o de trámite, si estos últimos deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, determinan la imposibilidad de continuar el procedimiento, producen indefensión o perjuicio irreparable a derechos o intereses legítimos. (apdo.1 del Art. 25, Ley 29/1998, de 13 de julio).

Además de la impugnación directa de las disposiciones de carácter general, también es admisible la de los actos que se produzcan en aplicación de las mismas, fundada en que tales disposiciones no son conformes a Derecho (apdo.1 del Art. 26 ,Ley 29/1998, de 13 de julio).

a) La falta de impugnación directa de una disposición general o la desestimación del recurso que frente a ella se hubiera interpuesto no impiden la impugnación de los actos de aplicación con fundamento en lo dispuesto en el apartado anterior (apdo. 2 del Art. 26, Ley 29/1998, de 13 de julio).

Partiendo de la consideración de que una u otra vía de impugnación producen, en su caso, los mismos efectos erga omnes ("las sentencias firmes que anulen una disposición general tendrán efectos generales desde el día en que sea publicado su fallo y preceptos anulados en el mismo periódico oficial en que lo hubiera sido la disposición anulada", apartado 2 del Art. 72 ,Ley 29/1998, de 13 de julio) estas son las características que, según la doctrina más extendida, se pueden destacar de una y otra:

a) Impugnación directa o recurso directo:

La interposición del recurso directo se encuentra sometido a un plazo (2 meses desde su publicación), transcurrido el cual ya no será posible la impugnación por esta vía. Con el recurso directo se consigue, atacando directamente el Reglamento, la anulación general del mismo.

b) Impugnación indirecta o recurso indirecto:

La interposición del recurso indirecto no está sometida a ningún plazo, y es la única forma de atacar el Reglamento, aunque sea de forma indirecta, en el caso de que no sea ya posible interponer el recurso directo por haber transcurrido el plazo de interposición del mismo, o bien en el caso de que el recurso directo hubiese sido en algún momento anterior desestimado.

Aun cuando su objeto sean los actos en aplicación del Reglamento, a través del mismo también se puede conseguir la total anulación de aquel. A tal "punto de llegada" conduce lo dispuesto en el Art. 27 ,Ley 29/1998, de 13 de julio:

Cuando un Juez o Tribunal de lo Contencioso administrativo hubiere dictado sentencia firme estimatoria por considerar ilegal el contenido de la disposición general aplicada, deberá plantear la cuestión de ilegalidad ante el Tribunal competente para conocer del recurso directo contra la disposición, salvo lo dispuesto en los dos apartados siguientes.

Cuando el Juez o Tribunal competente para conocer de un recurso contra un acto fundado en la invalidez de una disposición general lo fuere también para conocer del recurso directo contra ésta, la sentencia declarará la validez o nulidad de la disposición general.

Sin necesidad de plantear cuestión de ilegalidad, el Tribunal Supremo anulará cualquier disposición general cuando, en cualquier grado, conozca de un recurso contra un acto fundado en la ilegalidad de aquella norma.

Al margen de lo expuesto, la legalidad del reglamento puede verse controlada no ya por la justicia ordinaria, sino por el Tribunal Constitucional. Así, y como dispone el apartado 2 del Art. 161, Constitución Española, "El Gobierno podrá impugnar ante el Tribunal Constitucional las disposiciones y resoluciones adoptadas por los órganos de las Comunidades Autónomas". En virtud de la cláusula abierta de la letra d) del Art. 161 ,Constitución Española también se ha ampliado esa potestad del Tribunal Constitucional para conocer de los recursos que se planteen respecto de conflictos de competencia entre el Estado y las Comunidades Autónomas y de Comunidades Autónomas entre sí, cuando cualquiera de ellas dicte un Reglamento."

En definitiva, de acuerdo con lo expuesto no es competencia de los Tribunales Económico-Administrativos decidir sobre la legalidad de las disposiciones tributarias de carácter general, puesto que el ámbito de la vía económico-administrativa está circunscrito al examen de los actos de aplicación de la normativa en vigor (artículo 229 de la Ley General Tributaria), con independencia de la legalidad intrínseca de las normas que las regulan, materia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa o, en su caso, al Tribunal Constitucional o al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

El Tribunal Supremo mediante las sentencias dictadas el 10 y 15 de junio de 2021 ha resuelto los recursos de casación núm. 2092/2015 y núm. 3817/2014, remitiéndose íntegramente a la sentencia de 8 de junio de 2021, que resuelve el recurso de casación núm. 2554/2014 en que se enjuiciaba la orden aprobatoria de los modelos de autoliquidación y pago -Orden

HAP/703/2013, de 29 de abril, por la que se aprueba el modelo 583 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y Pagos Fraccionados"-, y se establece la forma y procedimiento para su presentación. Así:

TERCERO.- Remisión íntegra a la sentencia de 8 de junio de 2021, pronunciada en el recurso de casación nº 2554/2014 .

"...**TERCERO.** Motivos de casación al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA.

Infracción del artículo 22.3 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado y del artículo 24.2 de la Ley del Gobierno, así como de la jurisprudencia que los interpreta.

El segundo motivo de impugnación se centra en la nulidad de la orden por la omisión de un trámite esencial del procedimiento de elaboración, cual es el dictamen del Consejo de Estado, invocando la infracción de lo dispuesto en los artículos 22.3 de la LOCE y 24.2 de la LG -Ley del Gobierno-.

Argumenta la recurrente que la orden impugnada reúne todos los requisitos para ser considerada un reglamento ejecutivo, pues pormenoriza aspectos esenciales de la gestión tributaria del impuesto examinado y desarrolla directamente, tal como su propio tenor refleja, aspectos esenciales de la propia Ley 15/2012, extremos que determinan que deba quedar sometida al preceptivo dictamen del Consejo de Estado. Añade que la omisión de este dictamen constituye un vicio de nulidad de pleno de Derecho de la disposición general examinada (cita por todas, Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2000 [RJ 2000/263]).

Ha declarado esta Sala en sentencia de 22 de mayo de 2018, dictada en el recurso de casación número 3805/2015, que:

"A efectos de la consulta preceptiva al Consejo de Estado, que exige en el artículo 22.3 de la LOCE, y recuerda el artículo 24.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, la doctrina de esta Sala precisa que son "reglamentos ejecutivos" los que la doctrina tradicional denominaba "Reglamentos de ley", entendiéndolos como aquéllos que no eran obra espontánea de la autoridad ejecutiva administrativa.

Considera la Sala que son reglamentos ejecutivos los que están directa, inmediata y concretamente ligados a una Ley, a un artículo o artículos de una Ley, o a un conjunto de Leyes, de manera que dicha Ley (o Leyes) sea completada, desarrollada, pormenorizada, aplicada, cumplimentada o ejecutada por el Reglamento.

(...)"

El debate, pues, en este punto se centra en determinar si la orden impugnada tiene o no la condición de reglamento ejecutivo.

Considera la Sala que la Orden Ministerial impugnada no posee tal carácter, dada su mera función de hacer viable formalmente la autoliquidación y pagos fraccionados del impuesto, a través del modelo unificado, sin crear derechos ni obligaciones ex novo que no vengan ya agotadoramente definidos en la ley, por lo que no resulta exigible el dictamen del Consejo de Estado.

En efecto, la disposición que es objeto de este recurso no es una norma reglamentaria que desarrolle, complete o ejecute una norma con rango de Ley, sino que se trata una disposición por la que la Administración ejercita la facultad que expresamente le atribuye la norma legal en orden a establecer los modelos para autoliquidar e ingresar la cuota del impuesto y los modelos para efectuar los pagos fraccionados, habiéndose optado por establecer un único modelo para la cumplimentación de las obligaciones tributarias previstas en el artículo 10 de la Ley 15/2012, atribuyendo al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas la competencia para definir las normas y modelos en que se ha de realizar la autoliquidación del impuesto y los pagos fraccionados.

Por ello, a los efectos que estamos examinando, una disposición como la aquí impugnada, a pesar de su naturaleza reglamentaria, no constituye una disposición de carácter general que se dicte en desarrollo o ejecución de las leyes.

La habilitación para dictar la orden examinada aparece recogida en el artículo 10 de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que dispone:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a autoliquidar el impuesto e ingresar la cuota dentro del mes de noviembre posterior al devengo del impuesto, de acuerdo con las normas y los modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. A estos efectos deberán tenerse en cuenta las medidas definitivas de la producción eléctrica.

2. Entre el día 1 y 20 de los meses de mayo, septiembre, noviembre y febrero del año siguiente, los contribuyentes que realicen el hecho imponible deberán efectuar un pago fraccionado correspondiente al periodo de los tres, seis, nueve o doce meses de cada año natural, de acuerdo con las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas".

Se impone, pues, analizar el contenido de la Orden HAP/703/2013, de 29 de abril, impugnada, que consta de siete artículos y cuatro disposiciones finales.

El artículo 1, aprueba el modelo 583 "Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. Autoliquidación y Pagos Fraccionados", que figura en el anexo, y que es único para la cumplimentación de las distintas obligaciones tributarias previstas en el art. 10 de la Ley 15/2012.

Los obligados a presentar el modelo 583 se recogen en el artículo 2, que no son otros que las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT, que realicen las actividades señaladas en el artículo 4 de la Ley 15/2012, en los términos que recoge el artículo 5 de la referida Ley.

Seguidamente, se establecen los plazos de presentación del modelo 583 (artículo 3), distinguiendo entre pagos fraccionados y presentación de autoliquidación, en los términos previstos en el artículo 10 de la Ley 15/2012, sin añadir ni incorporar nada nuevo o distinto a la disposición legal.

La forma de presentación telemática se recoge en el artículo 4, señalando el artículo 5 las condiciones generales para la presentación telemática del modelo 583 y el artículo 6 el procedimiento para dicha presentación, lo cual no es más que la determinación, impuesta por el artículo 10 de la Ley, de la forma y procedimiento de la presentación del modelo de autoliquidación y pagos fraccionados.

Por último, el artículo 7 se refiere al pago de las deudas tributarias resultantes de las autoliquidaciones y pagos fraccionados del modelo 583 mediante domiciliación bancaria.

El análisis del contenido de la orden ministerial impugnada evidencia que no nos encontramos ante un reglamento ejecutivo, toda vez que no incorpora una regulación de carácter general a la que quepa atribuir, propiamente, el significado o función de precisar, desarrollar o completar, mediante otras, las previsiones normativas de la Ley 15/2012, sino que atiende al mandato de ésta de establecer "las normas y modelos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas", pero lo hace sin añadir más complemento normativo que el referido a las condiciones y procedimiento para la presentación telemática del modelo que aprueba, para lo que le habilita, conforme recoge el preámbulo de dicha disposición, el apartado 4 del artículo 98 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que faculta al Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas a determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus autoliquidaciones.

En suma, una orden de las características indicadas no aporta una regulación de complemento de las determinaciones de la ley. Y no lo hace porque es la propia ley la que establece todos los elementos esenciales del tributo, no necesitando del desarrollo ulterior de un reglamento que precise, desarrolle o concrete conceptos indeterminados.

Así, el Título I de la Ley, que regula el Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, recoge en el artículo 4 el hecho imponible; el artículo 5 identifica a los contribuyentes del impuesto; el artículo 6 determina la base imponible, sin precisar de complemento reglamentario; el artículo 7 establece el periodo impositivo - coincidente con el año natural- y el devengo -último día del periodo impositivo-; los artículos 8 y 9 se refieren al tipo impositivo -7%- y cuota tributaria; y el artículo 10 regula la liquidación y pago del impuesto.

En relación con las obligaciones formales, al margen de su carácter instrumental o complementario, que les privaría de ese carácter ejecutivo, resulta que la propia ley se ocupa de ellas, en particular, en el artículo 10, relativo a liquidación y pago, que señala:

(...)

La ley define con todo detalle, pues, el régimen de obligación de presentar autoliquidación y pago; el momento de hacerlo a partir del devengo; la remisión a normas y modelos; el deber de efectuar pagos fraccionados a cuenta; el momento de hacerlo y la forma de calcularlos. Siendo ello así, la orden combatida no aporta ningún contenido de desarrollo directo, sustantivo, complementario de lo que ya está en la ley.

A lo expuesto se añade que, en aquellos casos en que la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, ha necesitado de un reglamento de desarrollo para completar o precisar la regulación legal, así lo ha dispuesto expresamente, conforme a la habilitación concedida por la Disposición final tercera de la Ley 15/2012, Habilitación normativa y desarrollo reglamentario, cuyo apartado 1 recoge que:

"Se habilita al Gobierno para que, en el ámbito de sus competencias, dicte las disposiciones reglamentarias necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley".

Así ha ocurrido con el Real Decreto 198/2015, de 23 de marzo, por el que se desarrolla el artículo 112 bis del texto refundido de la Ley de Aguas y se regula el canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica en las demarcaciones intercomunitarias, que es un ejemplo claro de reglamento de desarrollo de la ley, cuya naturaleza ejecutiva no se cuestiona, y que ha sido examinado recientemente por esta Sala.

En definitiva, no existe la infracción de la LOCE denunciada, pues, como recoge la sentencia impugnada, con cita de jurisprudencia de esta Sala, no basta con constatar la conexión de la norma reglamentaria con la ley para exigir el preceptivo dictamen del Consejo de Estado, "pues todos los reglamentos de alguna manera tienen conexión con una ley", sino que es preciso para entender que ejecuta o desarrolla la ley "algo más que esa mera conexión o cumplimiento de un mandato legal: la innovación trascendente y no meramente marginal del ordenamiento jurídico para llenar el espacio no cubierto por la norma habilitante y que ésta dispone que se complete por el titular de la potestad reglamentaria".

Cuanto la sentencia transcrita razona, con exhaustividad, acerca de la naturaleza, contenido y relación con la ley de la orden ministerial allí sometida a enjuiciamiento es plenamente extensible a las que aquí se examinan.

(...)"

Confirma de esta forma el Tribunal Supremo la adecuación a derecho de la Orden HAP/2223/2013, de 28 de noviembre, por la que se modifica la 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 nucleoelectrónica. 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 procedimientos para su presentación.

Este criterio jurisprudencial ya ha sido acogido por este Tribunal Económico Administrativo Central en su resolución con R.G.: 00/03946/2019.

En virtud de lo expuesto, procede la desestimación de esta alegación.

CUARTO.- En lo concerniente a la pretendida inconstitucionalidad de la Ley reguladora del impuesto por carecer de finalidad extrafiscal, y por infringir los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, es preciso señalar que este Tribunal Económico-Administrativo carece de atribuciones para pronunciarse sobre la adecuación de una norma a la Constitución, pues esta función ha sido encomendada en nuestro ordenamiento jurídico al Tribunal Constitucional, único tribunal que tiene potestad para expulsar leyes inconstitucionales del mismo. En este sentido cabe citar la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de mayo de 2018 (rec. cas 113/2017), así como las resoluciones dictadas por el Tribunal Económico-Administrativo Central en fechas 20 de octubre de 2010 (R.G. 00/07373/08), de 23 de junio de 2010 (R.G. 00/02160/08), 24 de marzo de 2009 (R.G. 00/00912/08), 26 de septiembre de 2007 (R.G. 00/02379/05), 1 de junio de 2006 (R.G. 00/03529/03), entre otras.

Por lo tanto, deben desestimarse sus pretensiones.

QUINTO.- En último lugar, alega la reclamante que el Impuesto incurre en doble imposición con la tasa ENRESA.

En relación con esta cuestión, considera adecuado este TEAC traer a colación el Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018, del Tribunal Constitucional, en el cual se inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 503-2018, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con diversos artículos de la Ley 15/2012, concretamente los configuradores de la naturaleza, hecho imponible, base imponible y tipo de gravamen del Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (en adelante, IVPEE). En el cuerpo de fundamentos jurídicos, el Tribunal afirma que:

"(...) una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad. Lo anterior pone de manifiesto que no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el Tribunal que hay casos de doble imposición «permitida»".

No obstante lo anterior, también precisa que:

"(...) incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible' [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 76 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE."

Si bien es cierto que se refiere a una posible doble imposición del IVPEE con el Impuesto sobre Actividades Económicas, la conclusión alcanzada, no siendo de aplicación el artículo 6 de la LOFCA por tratarse todos ellos de impuestos estatales, es directamente aplicable al caso que nos ocupa ya que tanto el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos como la tasa ENRESA son tributos estatales.

Por otro lado, la Sentencia del Tribunal Constitucional, sentencia 37/1987, de 26 de marzo, en su fundamento 14º establece que por: "materia imponible u objeto del tributo debe entenderse toda fuente de riqueza, renta o cualquier otro elemento de la actividad económica que el legislador decida someter a imposición, realidad que pertenece al plano fáctico. En cambio, el hecho imponible es un concepto estrictamente jurídico que en atención a determinadas circunstancias la ley fija en cada caso para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. De ahí, que en relación con una misma materia impositiva, el legislador pueda seleccionar distintas circunstancias que den lugar a otros tantos hechos imponibles, determinantes a su vez de figuras tributarias diferentes".

En nuestro caso, el coste del desmantelamiento de las centrales nucleares es soportado por todos los propietarios de las centrales a través de la denominada "Tasa ENRESA". De acuerdo con la normativa vigente, la empresa pública Empresa Nacional de Residuos Radiactivos S.A.(ENRESA), es responsable de gestionar el desmantelamiento de las centrales nucleares, el almacenamiento del combustible gastado y de todos los residuos nucleares que se producen en España.

A través de la "Tasa ENRESA", los propietarios de las centrales sufragan estos costes. La tasa se exige con ocasión y, en atención a la prestación de los servicios públicos de gestión de residuos radioactivos y los fondos obtenidos se destinan por ley al sostenimiento del Fondo para la financiación de las actividades del Plan general de residuos radioactivos.

Sin embargo, el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos no está vinculado a la prestación de ningún servicio administrativo específico, sino a la producción de residuos radioactivos y los fondos obtenidos se destinan a compensar a la sociedad por las cargas que debe soportar como consecuencia de dicha generación.

En consecuencia, este Tribunal no aprecia doble imposición entre el Impuesto sobre la Producción de Combustible Nuclear Gastado y Residuos Radiactivos y la tasa ENRESA, procediendo la desestimación de las pretensiones de la actora.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.