



Roj: **STS 4299/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4299**

Id Cendoj: **28079130022024100269**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/07/2024**

Nº de Recurso: **7195/2021**

Nº de Resolución: **1419/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAF, Bizkaia, 23/09/2020,**
STSJ PV 2197/2021,
ATS 2816/2022,
STS 4299/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.419/2024

Fecha de sentencia: 24/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 7195/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/04/2024

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.PAIS VASCO CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 7195/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1419/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.



D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Rafael Toledano Cantero

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de julio de 2024.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7195/2021, interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia, representada por el procurador de los Tribunales don Jesús López Gracia, bajo la dirección letrada de sus Servicios Jurídicos, contra la sentencia núm. 285/2021, dictada el 13 de julio de 2021 por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco ["TSJPV"], en el recurso núm. 1054/2020.

Ha sido parte recurrida Iberdrola Generación S.A.U., representada por el procurador de los Tribunales don José Luis Martín Jaureguibeitia, bajo la dirección letrada de don Javier Cremades García y don Santiago Rodríguez Bajón.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se dirige contra la sentencia núm. 285/2021, de 13 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV, que estimó el recurso núm. 1054/2020, interpuesto por la representación procesal de Iberdrola Generación, S.A.U. contra el acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Foral de Bizkaia de 23 de setiembre de 2020, desestimatorio de la reclamación núm. 107/2020, promovida por la sociedad mercantil hoy litigante activa contra la desestimación por silencio de la solicitud formulada ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral vizcaína -DFB-, el 26 de marzo de 2019, de que se rectificasen las autoliquidaciones y se devolvieran los ingresos realizados en concepto del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos -IEH-, correspondientes al período de enero de 2017 a julio de 2018, por el gas natural adquirido para la planta de cogeneración de la actora situada en el municipio de Santurtzi, por importe de 706.956 €.

SEGUNDO.- La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante escrito de 30 de septiembre de 2021, preparó el recurso de casación contra la expresada sentencia de 13 de julio de 2021, señalando como normas legales infringidas: (i) los artículos 14 y 15 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad ["Directiva/2003/96/CE"]; y (ii) el artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales ["LIE"], en la redacción dada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que suprimió con efectos desde 1 de enero de 2013 la exención de la que disfrutaban en el IEH las adquisiciones de gas natural destinadas a las centrales de cogeneración.

El TSJPV tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de octubre de 2021, ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo y emplazó a los litigantes para que comparecieran ante la Sala Tercera.

TERCERO.- La Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación, por medio de auto de 2 de marzo de 2022, en el que aprecia un interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciado en estos literales términos:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168), si el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical ascendente en relación con el gas natural, combustible de origen fósil, que se destine a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, o, si por el contrario, ese efecto directo no es absoluto al permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones al régimen de exención obligatoria establecido por la Directiva 2003/96, "por motivos de política medioambiental".

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:



3.1. Los artículos 14 y 15 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (DOUE de 31 de octubre, L 283/51), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad [" Directiva/2003/96/CE"].

3.2. El artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en la redacción dada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

CUARTO.- La representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia, interpuso recurso de casación, mediante escrito de fecha 19 de abril de 2022, en el que, en resumen, concluye que "[e]l gravamen de los productos energéticos destinados a producir electricidad o a producir electricidad y calor, introducido por la Ley 15/2012 (aplicable desde 1 de enero de 2013 hasta 7 de octubre de 2018) no se considera contrario al Derecho de la Unión Europea ni a la interpretación que del mismo realiza el TJUE: el propio apartado a) del artículo 14 de la Directiva 2003/96/CE faculta a los Estados miembros para gravar los productos energéticos utilizados para producir electricidad, por motivos de política medioambiental". Considera probado que "[...] el gas natural es un combustible fósil que, en la medida que combustiona, para producir electricidad y calor útil, genera emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y de gases de efecto invernadero (principalmente de CO2), hecho que no ocurre en la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables y que justifica su gravamen, sin perjuicio de que los sistemas de cogeneración sean más eficientes desde el punto de vista medioambiental que los sistemas tradicionales"; conclusión -se afirma- a la que llega el Tribunal Supremo en providencia de 12 de julio de 2021 por la que se acuerda la inadmisión del recurso de casación RCA/7701/2020 interpuesto contra la sentencia dictada el 30 de septiembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (págs. 18-19 del escrito de interposición).

Y en respuesta a la cuestión casacional planteada interesa que esta Sala "[...] declare que la supresión de la exención aplicable al consumo de los productos energético destinados a la producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y calor, efectuada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, se acomoda a la normativa comunitaria, en especial a la luz de la sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168), y consecuentemente case la sentencia dictada" (pág. 19).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que, con estimación del recurso interpuesto, anule la sentencia recurrida, confirme el acuerdo dictado por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación económico administrativa 107/20 y declare que la supresión de la exención aplicable al consumo de los productos energético destinados a la producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y calor, efectuada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, se acomoda a la normativa comunitaria".

QUINTO.- El procurador de Iberdrola Generación S.A.U., presentó escrito de oposición mediante escrito registrado el 10 de junio de 2022, en el que "[...] se ratifica en los argumentos ya presentados e incluidos en el escrito de demanda contencioso administrativos y que apoyan la tesis sostenida por el TJUE en su Sentencia de 7 de marzo de 2018 y recogidos en la Sentencia de 13 de julio de 2021 por la que el TSJPV estima el recurso contencioso administrativo núm. 1054/2020" (pág. 9 del escrito de oposición).

Propone como respuesta a la cuestión casacional que "[...] a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C- 31/17, ECLI: EU:C:2018:168), el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical ascendente en relación con el gas natural, combustible de origen fósil, que se destine a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado. Y la única excepción admisible a la de exención obligatoria establecida por la Directiva 2003/96, es la que responda a verdaderos motivos de política medioambiental y no a simples motivos recaudatorios" (pág. 19), y suplica a la Sala que "[...] adopte los siguientes pronunciamientos.

1º) Fije la doctrina por esta parte solicitadas respecto de cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia señalada, así como la interpretación pedida de las normas jurídicas identificadas en el auto de admisión.

2º) Desestime el recurso de casación interpuesto confirmando la sentencia impugnada, dictada por la Sala de lo Contencioso- del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con el núm. 285/2021 y de fecha 13 de julio de 2021.

3º) Declare que cada parte abone las costas del recurso de casación causadas a su instancia y las comunes por mitad".



SEXTO.- De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública, mediante providencia de fecha 10 de junio de 2022, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 15 de marzo de 2023 se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de mayo de 2023, pero mediante providencia de 11 de julio de 2023 se suspendió el trámite del presente recurso dando traslado a las partes para alegaciones sobre la eventual incidencia de la STJUE de 22 de enero de 2023, asunto C-833/21, en la cuestión de interés casacional objeto de este litigio.

Por providencia de 22 de febrero de 2024, se señaló para votación y fallo del recurso el día 30 de abril de 2024, prolongándose la deliberación, ante la complejidad de la cuestión planteada, en días sucesivos.

Discrepando el magistrado Ponente inicialmente designado, Excmo. Sr. D. Dimitry Berberoff Ayuda, del sentir mayoritario, por cuya razón expresó su voluntad de emitir voto particular, el Magistrado-Presidente de la Sección procedió a designar nuevo ponente a D. Rafael Toledano Cantero, quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *Objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 285/2021, dictada el 13 de julio de 2021 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, que estimó el recurso núm. 1054/2020, promovido por Iberdrola Generación, S.A.U. contra la resolución de 23 de setiembre de 2.020, dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya que, a su vez, había desestimado la reclamación económico-administrativa núm. 107/2020, promovida contra la desestimación por silencio de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones y devolución de ingresos indebidos por el concepto del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, correspondientes al período de enero de 2017 a julio de 2.018, por el gas natural adquirido para la planta de cogeneración de la actora situada en el municipio de Santurtzi.

SEGUNDO.- *Antecedentes del litigio y fundamentación de la sentencia recurrida.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar los siguientes:

1º. Iberdrola Generación, S.A.U., soportó en sus adquisiciones de gas natural realizadas en el periodo de enero 2017 a julio 2018, con destino a su central de ciclo combinado de Santurtzi, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos por importe de 706.956 €.

2º. El 26 de febrero de 2019, Iberdrola Generación, S.A.U. presentó escrito ante el Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Vizcaya en el que solicitaba la devolución del citado impuesto, por entender que la normativa que lo establecía era contraria al derecho de la Unión Europea y a determinadas normas del derecho interno.

Las autoliquidaciones cuya rectificación se solicitó fueron presentadas por la repercutidora (Iberdrola Generación España S.A.U.), como entidad suministradora del gas natural, y el importe total solicitado a devolver ascendía a 706.956 euros.

Iberdrola Generación España S.A.U. consideraba que el gravamen de 0,65 euros por gigajulio aplicable al gas natural adquirido para la producción de energía eléctrica, previsto en el artículo 60, apartado 1, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y aplicable en los periodos de agosto (8P) y septiembre (9P) de 2018, era contrario a determinadas normas de Derecho de la Unión Europea y de Derecho interno español.

Dicha solicitud fue desestimada por silencio negativo.

3º. Contra la desestimación presunta, Iberdrola Generación España S.A.U. interpuso reclamación económico-administrativa núm. 107/2020 ante el Tribunal Económico-Administrativo Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya.

4º. El 23 de septiembre de 2020, el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Vizcaya dictó resolución por la que desestimó la reclamación.

5º. Iberdrola Generación España S.A.U. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 1054/2020 ante la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, dictando sentencia estimatoria el 13 de julio de 2021.



La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular se contiene en el fundamento de derecho tercero, con el siguiente tenor literal:

"Solo le resta añadir a esta Sala que, en relación con la finalidad medioambiental que pudiese haber concurrido en la supresión con efectos de 1 de enero de 2.013, en virtud de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, la Administración demandada ha hecho una remisión general al preámbulo de dicho texto legal en que algún concreto párrafo hace alusión al artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, si bien, es destacable que la expresión utilizada por el legislador interno de que, "las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero", sean o no razones técnicamente asequibles en su generalidad, no han sido antes ni después destacadas en el tiempo en que la exención regía o vuelve a imperar a partir de 2.018, y resultan de mero ornato argumentativo, sin contar con el soporte normativo interno o comunitario que permita contrarrestar el posicionamiento que la propia Sentencia del TJUE de 2.018 contiene en sus recién transcritos párrafos nº 36 y 37, en base a diferentes directivas e instrumentos de la Unión Europea, proclives, en todo caso, al fomento por tales razones medioambientales de la producción de ciclo combinado, y que conducen a esta Sala a la consideración de que la interpretación conforme a derecho comunitario, no justifica tal supresión de la exención" (*sic*).

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 2 de marzo de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda admitir este recurso de casación para el examen de la siguiente cuestión de interés casacional:

"2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar, a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168), si el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical ascendente en relación con el gas natural, combustible de origen fósil, que se destine a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, o, si por el contrario, ese efecto directo no es absoluto al permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones al régimen de exención obligatoria establecido por la Directiva 2003/96, "por motivos de política medioambiental".

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. Los artículos 14 y 15 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 (DOUE de 31 de octubre, L 283/51), por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad ["Directiva/2003/96/CE"].

3.2. El artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en la redacción dada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA."

CUARTO.- *Marco normativo.*

A) Normativa de la Unión Europea.

Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

- *Considerandos 2 a 7, 11, 12, 24, 25 y 28.*

"(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.



(6) De conformidad con el artículo 6 del Tratado [CE], las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad.

(7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.

(12) Los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.

(25) En particular, la generación combinada de calor y electricidad y, a fin de promover la utilización de fuentes de energía alternativas, las energías renovables podrían tener derecho a un trato preferente.

(28) Pueden revelarse necesarias determinadas exenciones o reducciones del nivel de imposición, en particular debido a la falta de una mayor armonización a escala comunitaria, debido a los riesgos de pérdida de competitividad internacional o por motivos sociales o medioambientales [...]."

- Artículo 1

"Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva."

- Artículo 14, apartado 1, letra a)

"Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE [del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10".

- Artículo 15, apartado 1, letra c)

"Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

c) los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad".

B) Normativa nacional.



B.1) Sobre el periodo en que estuvo en vigor la exención, en la redacción original del artículo 51 de la Ley 38/1992 (en vigor entre 1 de enero de 2002 y 31 de diciembre de 2012).

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Artículo 51

"Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, las siguientes:

1. La fabricación e importación de los productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 2., que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.
2. La fabricación e importación de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo y que se destinen a:
 - a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.
 - b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.
 - c) La producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y de calor.

B.2) Supresión de la exención para el gas natural (en vigor entre 1 de enero de 2013 y 7 de octubre de 2018) por Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

- La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, cuya exposición de motivos es del siguiente tenor:

"Exposición de motivos

La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.

La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

Los valores y objetivos que informan la presente Ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético.

A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; se crea un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil.

[...]

La inminencia del final del periodo indicado en la Directiva 2003/96/CE, el incremento en las cuotas nacionales de consumo de gas natural que se ha producido durante estos años, así como, la coherencia en el tratamiento de las diferentes fuentes de energía, aconsejan aplicar niveles de imposición estrictamente positivos para aquellos usos del gas natural que se encuentran regulados a tipo cero, por lo que en el Título III de esta Ley,



mediante la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), se establece un tipo positivo al gas natural utilizado como carburante en motores estacionarios, así como, al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante.

No obstante, para mantener la competitividad del sector industrial, al amparo de lo establecido en la normativa comunitaria citada que permite diferenciar para un mismo producto el nivel nacional de imposición en determinadas circunstancias o condiciones estables, respetando los niveles mínimos comunitarios de imposición y las normas del mercado interior y de competencia, se establece una imposición reducida al gas natural para usos profesionales siempre que no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica.

De otro lado, la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce.

Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad.

En este mismo sentido, para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía fósil, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil. [...].

En cuanto a las modificaciones relevantes para este litigio, hay que reseñar el artículo 28, por el que se introduce la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

"[...] Cuatro. Se suprime el artículo 51.2.c) y el artículo 51.4 queda redactado de la siguiente forma:

4. La fabricación e importación de los productos clasificados en el código NC 2705 que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado. A los efectos de la aplicación de esta exención se consideran:

1.º Central eléctrica: La instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el Capítulo I del Título IV de dicha Ley.

2.º Central combinada: La instalación cuya actividad de producción de electricidad o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizadas con arreglo a lo establecido en el Capítulo II del Título IV de dicha Ley".

código NC 2705 (gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares).

B.3) Incorporación nuevamente de la exención en relación con el biogás.

- Ley 6/2018, de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Exposición de Motivos

"[...] Por otra parte, se introduce una exención en la fabricación e importación de biogás que se destine a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, lo que facilita el cumplimiento de objetivos de naturaleza medioambiental. [...].

Artículo 82. Impuesto sobre Hidrocarburos.

"4. La fabricación e importación de los productos clasificados en el código NC 2705 y del biogás, que se destinen a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado.

A los efectos de la aplicación de esta exención, la producción de electricidad o la cogeneración de electricidad y calor, deben realizarse en una instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el



ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el Título IV de dicha Ley".

B.4) Incorporación exención al gas natural.

El Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores introduce una modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Dice su exposición de motivos:

"En segundo lugar, se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para introducir una exención en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas. Este gravamen, que afecta principalmente a las centrales de ciclo combinado de gas natural, es trasladado a los precios finales en las horas en que esta tecnología fija los precios del mercado mayorista, por lo que su exención, que ya existía antes de la entrada en vigor de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, permitirá eliminar el efecto multiplicador de estos impuestos sobre los precios del mercado mayorista con carácter permanente, teniendo un impacto tanto mayor cuanto mayor sea el comportamiento marginal del gas natural en dicho mercado.

En la medida en que los impuestos anteriores son tenidos en cuenta a los efectos del cálculo de los parámetros retributivos de las instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, se establece un mandato para la revisión de dichos parámetros con efectos inmediatos".

Y en su Disposición final primera. Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece:

"[...] Cuatro. Se añade una letra c) al apartado 2 del artículo 51, que queda redactada de la siguiente forma:

"c) La producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

A los efectos de la aplicación de esta exención se consideran:

"Central eléctrica": La instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el título IV de dicha Ley.

"Central combinada": La instalación cuya actividad de producción de electricidad o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento han sido autorizados con arreglo a lo establecido en el título IV de dicha Ley.

La aplicación de esta exención deberá ser solicitada previamente a la oficina gestora por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y autorizada por dicha oficina [...]."

C) Conforme al artículo 33 del Concierto Económico aprobado por Ley 12/2002, de 23 de mayo (LCE), los Impuestos Especiales son impuestos concertados de normativa común y Bizkaia no ha aprobado normativa que regule los Impuestos Especiales, rigiendo en su territorio tanto la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, como su Reglamento de desarrollo aprobado por Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio. Dispone el referido artículo. 33 LCE:

"[...] Uno. Los Impuestos Especiales tienen el carácter de tributos concertados que se regirán por las mismas normas sustantivas y formales establecidas en cada momento por el Estado.

No obstante lo anterior, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán establecer los tipos de gravamen de estos impuestos dentro de los límites y en las condiciones vigentes en cada momento en territorio común.

Asimismo, las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán aprobar los modelos de declaración e ingreso, que contendrán al menos los mismos datos que los de territorio común, y señalar plazos de ingreso para cada período de liquidación, que no diferirán sustancialmente de los establecidos por la Administración del Estado.

Dos. Los Impuestos Especiales de Fabricación se exigirán por las respectivas Diputaciones Forales cuando su devengo se produzca en el País Vasco.

Las devoluciones de los Impuestos Especiales de Fabricación serán efectuadas por la Administración en la que hubieran sido ingresadas las cuotas cuya devolución se solicita. No obstante, en los casos en que no sea posible determinar en qué Administración fueron ingresadas las cuotas, la devolución se efectuará por la Administración correspondiente al territorio donde se genere el derecho a la devolución. El control de los establecimientos situados en el País Vasco, así como su autorización, en cualquiera de sus regímenes, será realizado por las respectivas Diputaciones Forales, no obstante lo cual será necesaria la previa comunicación a la Administración del Estado y a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa.[...]."

QUINTO.- *La posición de las partes en el recurso de casación.*

La representación de la Diputación Foral de Vizcaya, en su escrito de interposición, sostiene que "[e]l gravamen de los productos energéticos destinados a producir electricidad o a producir electricidad y calor, introducido por la Ley 15/2012 (aplicable desde 1 de enero de 2013 hasta 7 de octubre de 2018) no se considera contrario al Derecho de la Unión Europea ni a la interpretación que del mismo realiza el TJUE: el propio apartado a) del artículo 14 de la Directiva 2003/96/CE faculta a los Estados miembros para gravar los productos energéticos utilizados para producir electricidad, por motivos de política medioambiental". Considera probado que "[...] el gas natural es un combustible fósil que, en la medida que combustiona, para producir electricidad y calor útil, genera emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y de gases de efecto invernadero (principalmente de CO₂), hecho que no ocurre en la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables y que justifica su gravamen, sin perjuicio de que los sistemas de cogeneración sean más eficientes desde el punto de vista medioambiental que los sistemas tradicionales"; conclusión -se afirma- a la que llega el Tribunal Supremo en providencia de 12 de julio de 2021 por la que se acuerda la inadmisión del recurso de casación RCA/7701/2020 interpuesto contra la sentencia dictada el 30 de septiembre de 2020 por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (págs. 18-19 del escrito de interposición).

Y en respuesta a la cuestión casacional planteada interesa que esta Sala "[...] declare que la supresión de la exención aplicable al consumo de los productos energético destinados a la producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y calor, efectuada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, se acomoda a la normativa comunitaria, en especial a la luz de la sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168), y consecuentemente case la sentencia dictada" (pág. 19).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] por la que, con estimación del recurso interpuesto, anule la sentencia recurrida, confirme el acuerdo dictado por el Tribunal Económico Administrativo Foral de Bizkaia que desestimó la reclamación económico administrativa 106/20 y declare que la supresión de la exención aplicable al consumo de los productos energético destinados a la producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y calor, efectuada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, se acomoda a la normativa comunitaria".

En cuanto a la posición de la parte recurrida, Iberdrola Generación, S.L. expone en su escrito de oposición que "[...] se ratifica en los argumentos ya presentados e incluidos en el escrito de demanda contencioso administrativos y que apoyan la tesis sostenida por el TJUE en su Sentencia de 7 de marzo de 2018 y recogidos en la Sentencia de 13 de julio de 2021 por la que el TSJPV estima el recurso contencioso administrativo núm. 1054/2020" (pág. 9 del escrito de oposición).

Propone como respuesta a la cuestión casacional que "[...] a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C- 31/17, ECLI: EU:C:2018:168), el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical ascendente en relación con el gas natural, combustible de origen fósil, que se destine a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado. Sin perjuicio de que dicha exención admita excepciones de conformidad con dicha Directiva, las normas que establezcan las excepciones deberán justificar debidamente la existencia del requisito medioambiental, cosa que no sucede en el caso de la Ley 15/2012 respecto a la supresión de gravamen para productos energéticos utilizados para la producción combinada de electricidad y calor en instalaciones de cogeneración" (pág. 19), y suplica a la Sala que "[...] adopte los siguientes pronunciamientos.

1º) Fije la doctrina por esta parte solicitadas respecto de cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia señalada, así como la interpretación pedida de las normas jurídicas identificadas en el auto de admisión.



2º) Desestime el recurso de casación interpuesto confirmando la sentencia impugnada, dictada por la Sala de lo Contencioso- del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, con el núm. 289/2021 y de fecha 15 de julio de 2021

3º) Declare que cada parte abone las costas del recurso de casación causadas a su instancia y las comunes por mitad".

SEXTO.- El juicio del Tribunal.

A) Planteamiento del litigio y precedentes jurisprudenciales.

La misma cuestión de interés casacional que nos ocupa ha sido resuelta, en sentido favorable a las pretensiones de la parte actora y ahora recurrida, en las STS 1.213/2024, de 8 de julio de 2024 (rec. cas. 4232/2021), y en la STS 1.416/2024, de 24 de julio de 2024 (rec. cas. 5472/2021), en los que las respectivas sentencias de instancia desestimaron las pretensiones y confirmaron la denegación de la rectificación de las autoliquidaciones y la devolución de ingresos indebidos solicitado por las empresas que habían soportado la repercusión del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en las facturas por el suministro de gas natural para instalaciones industriales de cogeneración de electricidad y energía térmica útil (calor).

Dada la semejanza de los hechos y que se examinaron preceptos y sentencias que también han sido considerados aquí ante un problema idéntico, seguiremos ahora el mismo criterio observado en esa ocasión, pues no advertimos motivos para resolver de otro modo. Procedemos así por exigencia de los principios de igualdad en la aplicación de la Ley y de seguridad jurídica. La argumentación que exponemos reitera la de las referidas SSTs de 8 de julio de 2024 y 24 de julio de 2024, con las adaptaciones necesarias, pues en este caso la recurrente es la Diputación Foral de Bizkaia que recurre en casación la sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que estimó el recurso contencioso- administrativo, anuló la denegación de la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto especial sobre Hidrocarburos repercutidas a la reclamante, y reconoció el derecho a la situación jurídica pretendida por la actora, respecto a la " [...] exención que el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo, le reconoce por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en las instalaciones de la CTCC de Santurtzi, que se cifra, sin objeción de contrario en este proceso, en 706.956 € [...] " (fallo y FJ 5) .

La cuestión de interés casacional objetivo planteada en las presentes actuaciones estriba en discernir si la legislación española aplicable en el periodo a que se refiere la solicitud de ingresos indebidos, es acorde con la regulación establecida por el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en lo relativo a la posibilidad de establecer un imposición por motivos medio ambientales a los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad, todo ello en relación con el gas natural utilizado en la producción de electricidad, la cogeneración de electricidad y calor o al autoconsumo de electricidad en las instalaciones donde se hubiera generado. Esta cuestión ha suscitado la admisión de varios recursos de casación a los que hace referencia el auto de admisión, concretamente el recurso de casación 4887/2021 contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Valladolid, desestimatoria de una pretensión análoga a la que es objeto del presente litigio, y el recurso de casación 7195/2021, que al igual que este recurso de casación 7199/2021, han sido interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia contra sendas sentencias estimatorias de pretensiones análogas, dictadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por lo que es necesaria la fijación de criterio jurisprudencial respecto a la interpretación de normas de Derecho estatal y de la Unión Europea en las que se fundamentan fallos contradictorios de distintos órganos jurisdiccionales.

La Directiva 2003/96 tiene por objeto, según se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, de conformidad con las modalidades establecidas en dicha Directiva. Al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, dicha Directiva pretende promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia.

El legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 36 y jurisprudencia citada). En este litigio el combustible o producto energético utilizado y que es objeto del gravamen cuya devolución se solicita es el gas natural suministrado, con



repercusión del gravamen por Impuesto especial sobre Hidrocarburos, utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y energía térmica útil.

La normativa objeto de examen se basa en el régimen obligatorio de exención previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que declara que los Estados eximirán del impuesto en cuestión, a una serie de productos energéticos, entre los que menciona, en su apartado a) a "los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad".

Ahora bien, la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, ya que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, los Estados miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental, y ello "[...] sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva".

Con invocación de esta previsión del Derecho de la Unión Europea, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética dispuso dejar sin efecto la inicial exención que recaía sobre los hidrocarburos como el gas natural empleados para la producción de energía eléctrica y la cogeneración de electricidad y calor. Atendiendo a lo expuesto, se suprime el apartado c) del artículo 51.2 LIE, y se añade un apartado 4, relativo a una serie de productos diferentes que no son objeto de estudio (gas de hulla, gas de agua, etc).

Tras esta introducción, conviene retomar los antecedentes del litigio. Durante los periodos a que se refiere la solicitud de rectificación la entidad recurrente soportó, como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 15/2012, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH) por la adquisición de gas natural, destinado a la cogeneración de electricidad y energía térmica útil (calor). En dicho suministro de gas natural, la entidad suministradora, Iberdrola Generación España S.A.U. repercutió las cuotas correspondientes al Impuesto especial sobre Hidrocarburos, al tipo de gravamen correspondiente, al realizarse el suministro para la utilización del gas natural en un proceso de cogeneración de energía eléctrica y calor. En consecuencia, fueron repercutidas las correspondientes cantidades en las facturas expedidas.

B) No es aplicable el régimen del biogás.

Con carácter previo, conviene aclarar que el gas natural como combustible fósil no puede equipararse con el biogás. De modo que no resulta aplicable automáticamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el biogás utilizado en la producción de electricidad constituye una exención directa por efecto directo vertical ascendente de la Directiva 2003/96/CE [SSTS de 23 de marzo de 2021 (rec. 6783/2019) y de 25 de marzo de 2021 (rec. 5322/2019)].

Ello es así, en cuanto, tal como se expuso en aquellas sentencias, "el biogás es uno de los productos incluidos en la Directiva 2009/28/CE, junto a otras fuentes de energía renovables y, por tanto, no fósiles, que es definido como el "combustible gaseoso producido a partir de la biomasa", siendo la biomasa "la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos de origen biológico procedentes de actividades agrarias (incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, incluidas la pesca y la acuicultura, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales".

En el presente supuesto, se plantea si el gas natural utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y calor debe considerarse efectivamente exento. Al contrario que el biogás, el gas natural es un combustible fósil. De aquí que no resulten plenamente trasladable el razonamiento de la sentencia, por más que el gas natural es el combustible fósil con menor impacto ambiental, circunstancia de la que haremos consideración más adelante.

C) Las características del uso de gas natural en la cogeneración de electricidad y energía térmica útil (calor).

Para situar la controversia es útil hacer una breve referencia a las características de la cogeneración de calor y electricidad. En estos procesos se produce, mediante la combustión de un producto energético o combustible, en este caso de gas natural, la generación simultánea de energía térmica y de energía eléctrica o mecánica en un solo proceso tal como se define en el artículo 2, punto 30 de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética. La transcripción de parte de las conclusiones presentadas por el abogado general Sr. Tancher, presentadas en fecha 22 de febrero de 2018, en relación con el asunto C-31/17, Cristal Unión, resulta bastante ilustrativa sobre el menor efecto contaminante de la cogeneración. Se señala en las referidas conclusiones que: "Una central eléctrica convencional produce electricidad mediante, por ejemplo, la quema de combustibles fósiles como el petróleo, carbón o gas natural para liberar calor. Dicho calor se utiliza para hervir agua con el fin de generar vapor. El vapor hace rotar una turbina que activa un generador, que a su vez produce electricidad. El problema de las centrales eléctricas



convencionales es su baja eficiencia. En efecto, cuando se enfría el agua hervida para generar vapor se libera calor al ambiente. Dicho calor se desaprovecha. En cambio, una central de cogeneración recupera el calor que normalmente se pierde en la generación de electricidad para producir energía térmica útil. Por lo tanto, *la cogeneración es más eficiente que la generación convencional de electricidad*. También genera menores emisiones de gases de efecto invernadero".

D) El esquema de la Directiva 2003/96/CE.

Retomando el esquema de la Directiva 2003/96/CE, el legislador de la Unión obligó a los estados miembros a que graven la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad. Por ello, de conformidad con lo dispuesto en su artículo 14, apartado 1, letra a), los Estados miembros están obligados a eximir de imposición a los productos energéticos utilizados para producir electricidad. En consecuencia, no se podrá gravar dichos productos con impuestos especiales. Solo se podrá gravar con impuestos especiales la electricidad producida. Se trata, en suma, de una exención obligatoria, por cuanto se establece que:

"1. Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad".

Y a continuación, en la segunda frase de este mismo apartado a) del artículo 14.1 de la Directiva 2003/96/CE, se establece la posibilidad de excepción:

"Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10".

Lo anterior se completa con la previsión del artículo 15.1 de la misma Directiva 2003/96/CE, de la siguiente exención que los Estados Miembros podrán o no aplicar específicamente para el caso de la generación combinada de calor y electricidad:

"1. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

c) Los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad".

La primera pregunta que debemos plantearnos para resolver la controversia es si, a tenor de la legislación de la Unión Europea, la utilización del gas natural para la generación de electricidad y calor está incluida en las exenciones obligatorias del artículo 14.1.a) de la Directiva Comunitaria 2003/96/CE.

Pues bien, el alcance de la interpretación del artículo 14.1.a) de la Directiva ha sido abordado por la jurisprudencia del TJUE de forma reiterada. Así, la STJUE de 16 de octubre de 2019, C-270/18 UPM France, S.A., ha declarado lo siguiente acerca de la finalidad de la Directiva y la exención obligatoria prevista en el artículo 14:

"[...] 37 A este respecto, de los objetivos perseguidos por la Directiva resulta que la misma establece un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad que pretende, en particular, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 29, y de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 34).

38 A este efecto, por lo que atañe a la electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad distribuida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad



(sentencias de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 30, y de 27 de junio de 2018, *Turbogás*, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 35).

39 Así, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 prevé que los Estados miembros deben eximir del impuesto los productos energéticos y la electricidad utilizados, en particular, para producir electricidad".

En lo que aquí interesa, el debate en torno a si es aplicable la exención obligatoria al gas natural utilizado en una instalación de generación combinada de calor y electricidad ha sido resuelto expresamente en la STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/2017 (*Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances*, asunto C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168).

Dicha sentencia parte del supuesto de hecho de una instalación de cogeneración de calor y electricidad que utiliza gas natural como combustible el cual ha sido gravado con un impuesto interior sobre el consumo. La resolución judicial toma como punto de partida que el Derecho de la Unión quiere fomentar la cogeneración sobre la base de la demanda de calor útil en el mercado interior de la energía, dado que la cogeneración de alta eficiencia tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria y así se ha tenido en cuenta por diversas Directivas que se han dictado con posterioridad (Directiva 2003/87, Directiva 96/61) (STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/2017, *Cristal Unión* apartado 36). Asimismo, se tiene en cuenta que la cogeneración da lugar a menos emisiones de CO2 por unidad de rendimiento que la producción separada de calor y electricidad (STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/2017, *Cristal Unión* apartado 37).

En coherencia, importa resaltar la conclusión de la referida STJUE de marzo de 2018 de que "El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que la exención obligatoria prevista en dicha disposición se aplica a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando esos productos se utilizan para la generación combinada de esta y de calor, en el sentido del artículo 15, apartado 1, letra c), de la referida Directiva".

No obstante, los criterios interpretativos expuestos en la STJUE de 7 de marzo de 2018, cit., no resuelven por completo la cuestión que aquí se plantea, por mas que la parte recurrente construya la esencia de su argumentación sobre la aplicabilidad de la misma, planteamiento que también asume el auto de admisión. Hay que reparar en que el núcleo de la decisión del TJUE en la sentencia de 7 de marzo de 2018, C-31/2017, *Cristal Union*, es el diferente trato dispensado por la legislación francesa a los hidrocarburos según estuvieran destinados a producir electricidad (exención en los términos del artículo 14.1.a de la Directiva 2003/96/CE) o a la cogeneración de calor y electricidad. En efecto, la legislación francesa sobre la que el Consejo de Estado plantea la cuestión prejudicial, contemplaba la exención de los productos energéticos destinados a producir electricidad prevista con el artículo 14.1.a), pero no establecía la exención de los productos energéticos destinados a la generación combinada de calor y electricidad, sobre la base de que la exención a que se refiere el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE es facultativa y no obligada como la del artículo 14.1.a) Directiva 2003/96/CE. Lo que resuelve la STJUE de 7 de marzo de 2018 está vinculado a este presupuesto de tratamiento disímil por la legislación de Francia, al excluir de la exención del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE a la cogeneración, puesto que el legislador francés estableció la exención a los productos energéticos destinados a producir electricidad, en cumplimiento de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, pero, por el contrario, no incluyó, al menos en la porción destinada a producir electricidad, a una instalación de cogeneración de electricidad y calor, solo porque no produce únicamente electricidad, sino calor y electricidad de manera combinada. Lo que afirma la STJUE de 7 de marzo de 2018 es que con ello se introduce una "[...] desigualdad de trato entre los productores de electricidad, lo cual generaría distorsiones de la competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía [...]".

Sin perjuicio de lo anterior, conviene tener presente que la STJUE de 7 de marzo de 2018 no resuelve la controversia jurídica desde el plano del derecho a la igualdad, sino que lo relevante es que declara la obligación precisa e incondicional que incumbe a los estados miembros a tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de aplicar la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados para producir la electricidad (apartado 26 de la STJUE de 7 de marzo de 2018), incluidos los utilizados en la cogeneración de electricidad, sin perjuicio de la potestad que, en lo que aquí nos ocupa, se reconoce a los estados miembros para excepcionar ese régimen de exención obligatoria, y someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por razones de política medioambiental (artículo 14. Apartado 1, letra a, segunda frase de la Directiva 2003/96/CE).

De modo que, establecido que el artículo 14, apartado 1, letra a) primera frase de la Directiva 2003/96 impone a los Estados miembros la exención obligatoria de aquellos productos energéticos utilizados para la



producción de electricidad y que el TJUE ya se ha pronunciado en este sentido atendiendo a la utilización del gas natural en una planta de cogeneración de calor y electricidad, nos encontramos ante un acto aclarado, y no procede plantear cuestión prejudicial alguna. Como precisa la STJUE de 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, Endesa) "[...] La función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro ha sido impuesto "por motivos de política medioambiental" en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si se ha impuesto efectivamente dicho tributo por tales motivos, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto (véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 28 y jurisprudencia citada [...])."

Asimismo, es doctrina retirada la que declara que la imposición a los Estados miembros de esta exención establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (*STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17, Cristal Unión o STJUE de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, apartados 29 a 33*).

E) Sobre los requisitos necesarios para considerar justificada la imposición por motivos medio ambientales.

La siguiente cuestión que se suscita son las condiciones necesarias para que un estado miembro pueda imponer una excepción a la exención obligatoria, mediante la imposición por motivos de política medioambiental de un determinado producto energético, en este caso el gas natural. En efecto, es indiscutible que el Derecho de la Unión permite que los Estados miembros introduzcan excepciones a ese régimen de exención obligatoria, y así lo ha previsto de manera explícita, en el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, conforme al cual estos pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad cuando convergen "motivos de política medioambiental" (*STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17, Cristal Unión o STJUE de 27 de junio de 2018, Asunto C-90/17, Turbogás*). Ahora bien, ello solo es posible por motivos de política medioambiental.

Por tanto, el debate correcto es si está suficientemente justificada en motivos medioambientales la exclusión de la exención obligatoria que, respecto al gas natural, introdujo, en relación al Impuesto especial Sobre Hidrocarburos, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, en el periodo comprendido entre la entrada en vigor de la modificación que introdujo la supresión del apartado c) del art. 51, 2 de la Ley de Impuestos Especiales, que preveía la exención para el gas natural para producir electricidad y también electricidad y calor, y la posterior recuperación de la misma en la disposición final 1.4 del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre.

En este punto, resulta sumamente esclarecedora la STJUE 22 de junio de 2023, Asunto C-833/21, Endesa, sobre cuya relevancia se dio traslado para alegaciones a las partes, previa incorporación a los autos. En esta sentencia se establecen los criterios bajo los cuales el TJUE considera que está justificada una imposición por motivos medioambientales en el sentido previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, aunque en ese caso fuera en relación con la imposición a otro combustible fósil, el carbón, lo que, a efectos de la utilidad de los criterios establecidos, resulta secundario ya que se interpreta la misma base normativa para la excepción a la exención.

El primer punto que establece la STJUE de 22 de junio de 2023 es el carácter excepcional del sometimiento a gravamen por motivos de política medioambiental de los productos energéticos utilizados para producir electricidad. Sobre este extremo, la Sentencia de 7 de marzo de 2018, C-31/17 Cristal Unión, ya comentada, contempla también dicha posibilidad aunque en términos menos precisos, dado el objeto de la controversia entonces planteada.

Dice así la STJUE de 22 de junio de 2023:

"[...] 33 En efecto, es preciso señalar a este respecto que esta Directiva, como se deduce de sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 32 y jurisprudencia citada).

34 No obstante, la Directiva 2003/96 no pretende establecer exenciones de carácter general. Así, dado que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sus disposiciones no podrían interpretarse de manera extensiva, ya que de lo contrario se privaría de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la citada Directiva (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 30 y jurisprudencia citada).

35 Esta interpretación debe seguirse en particular, como observó el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, en relación con la facultad, concedida a los Estados miembros por el artículo 14, apartado



1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de introducir una excepción al régimen de exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad. En efecto, tal como se ha recordado en los anteriores apartados 29 y 31, la referida Directiva tiene por objeto establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, debiendo entenderse que esta imposición solo tiene lugar una vez con el fin de evitar la doble imposición de la electricidad. Así pues, la facultad de someter a gravamen por motivos de política medioambiental los productos energéticos utilizados para producir electricidad constituye una excepción al principio de imposición única de la energía eléctrica".

A la vista de lo expuesto, procede subrayar que existe una jurisprudencia del TJUE reiterada y unívoca en torno a la posibilidad de excepcionar la exención obligatoria por motivos de política medio ambiental, como puede ser el caso del gas natural, pero también del carbón, y ello sin perjuicio del objetivo general de evitar la doble imposición.

De modo que la siguiente interrogante que se suscita es ¿en qué condiciones puede considerarse que la imposición del gas natural utilizado para producir electricidad en una planta de cogeneración se ha establecido por motivos de política ambiental en el sentido previsto en el artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96 atendiendo a lo dispuesto en la Ley 15/2012? Esto es, ¿qué requisitos deben concurrir para que opere la excepción a la exención obligatoria prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE.

Como hemos señalado anteriormente, la STJUE de 22 de junio de 2023, asunto C-833/21 Endesa, sobre cuya relevancia para resolver el presente litigio se dio traslado a las partes mediante providencia de 7 de julio de 2023, proporciona los criterios que se deben tener en cuenta para aplicar la excepción a la imposición basada en " *motivos de política ambiental*", criterios que, además, se han establecido por el TJUE en una cuestión que planteaba la misma base normativa, esto es, la regulación prevista en la Ley 15/2012, si bien a propósito del gravamen de otro combustible fósil, como es el caso del carbón.

La STJUE de 22 de junio de 2023, Asunto C-833/21, Endesa, responde al planteamiento de la cuestión prejudicial que efectuó el órgano judicial que la elevó, sobre si cabe recurrir a los criterios desarrollados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relativa al concepto de "fines específicos", en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y ello a fin establecer las condiciones de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

A tal fin, la STJUE de 22 de junio de 2023 examina el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y recuerda que dicha disposición "[...] permite a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo, otros gravámenes indirectos que persigan un fin específico" (sentencias de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14 , EU:C:2015:354, apartado 58, y de 3 de marzo de 2021, promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 48" (ATJUE de 7 de febrero de 2022, asunto C-460/21, *Vapo Atlantic*, apartado 20) siempre que estos otros impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA; compatibilidad que "pretende tener en cuenta la diversidad de tradiciones fiscales de los Estados miembros en la materia, en particular la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 18)" (STJUE de 25 de julio de 2018, *Messer France SAS*, C-103/17 , apartado 27);

El paralelismo con el régimen de la excepción a la exención obligatoria del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE es claro para la STJUE de 22 de junio de 2023, de hay que se sirva de los criterios establecidos para determinar (i) los "fines específicos" requeridos para que un impuesto indirecto resulte compatible con los impuestos especiales (artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE), y, ello a los efectos de establecer (ii) los requisitos que deben reunir las disposiciones de los estados miembros que invoquen los "motivos de política medioambiental" requeridos para la exclusión de la exención obligatoria del artículo 14.1.a) la Directiva 2003/96/CE, y, por tanto, la doble imposición sobre la producción de electricidad (artículo 14.1 Directiva 2003/96). Así lo declara explícitamente:

"[...] 45. Dicho esto los "motivos de política medioambiental", en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, pueden pertenecer a la categoría de "fines específicos", en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en la medida en que un gravamen impuesto por tales motivos persigue precisamente el fin específico de contribuir a la protección del medio ambiente [...]"

En torno a qué debe entenderse por "*gravamen con fines específicos*", la jurisprudencia del TJUE ha venido a señalar unánimemente que constituye un fin específico, el hecho de que la disposición ostenta cualquier objetivo distinto al exclusivamente presupuestario. Así, la STJUE de 22 de junio de 2023 establece:



"[...] 41. Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 41, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 25). [...]"

Y a continuación precisa:

"[...] 42. No obstante, cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 42, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 27). [...]"

Por consiguiente, la STJUE de 22 de junio de 2023 concluye:

"[...] 46. En estas circunstancias, debe considerarse que se impone un gravamen "por motivos de política medioambiental", en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos son, en principio, menos perjudiciales para el medio ambiente. [...]"

Tal como se ha señalado anteriormente, dicha conclusión resulta extrapolable no sólo al carbón que es utilizado en la producción de electricidad en una central térmica, sino también al gas natural como combustible fósil utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y calor al que resulta plenamente aplicable la Directiva 2003/96/CE. Lo relevante, es que en ambos supuestos nos encontramos con combustibles fósiles que están incluidos dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96/CE, siendo incluso menos lesivo para el medio ambiente el gas natural utilizado en centrales de cogeneración. No en vano, la imposición tributaria al gas y al carbón tiene su origen en la reforma introducida en la Ley 38/1992 por parte de la Ley 15/2012, que lo hace con una argumentación común, con las precisiones que se harán.

Así las cosas, debemos valorar si efectivamente cabe la exención por "motivos de política ambiental" a tenor de lo dispuesto en la Ley 15/2012 sin perder de vista que, como precisa la STJUE de 22 de junio de 2023, cit. "[...] la función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro ha sido impuesto "por motivos de política medioambiental" en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si se ha impuesto efectivamente dicho tributo por tales motivos, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto (véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 28 y jurisprudencia citada) [...]"

Es decir, como nos recuerda el TJUE en la referida sentencia de 22 de junio de 2023, la interpretación de la Ley 15/2012 no le corresponde al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sino a los órganos judiciales nacionales. Ello implica que al tratarse de la mera aplicación de requisitos que han sido examinados e interpretados por la jurisprudencia del TJUE, entre otras en la referida sentencia, no procede el planteamiento de cuestión prejudicial alguna al no existir dudas sobre los criterios que permiten excepcionar la exención obligatoria, sobre la base de motivos de política medio ambiental.

Cuestión distinta es si dichos requisitos concurren en las presentes actuaciones, pero ello requiere más bien la interpretación del derecho nacional cuya función incumbe exclusivamente a los órganos judiciales nacionales tal como se ha mencionado anteriormente, sin perjuicio de tener en cuenta las impresiones que el propio TJUE expone respecto a la Ley 15/2012 en la STJUE de 22 de junio de 2023, cit., y con la metodología que sigue la misma. De este modo, debemos analizar la concurrencia de las siguientes circunstancias que posibilitan la imposición con un fin específico, siendo suficiente que concurra al menos una de ellas. Dichas circunstancias son:



1. Que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición.
2. De no existir este vínculo, que el gravamen se haya concebido, en lo que respecta a su estructura y en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Ahora bien, estas circunstancias deben resultar de la propia disposición en su contenido normativo, sin que las manifestaciones efectuadas en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, en relación con la finalidad medioambiental, resultan bastantes, *per se*, para acreditar que realmente esa sea la finalidad del impuesto. Dicho de otra forma, es preciso contrastar la pretendida finalidad medioambiental mediante el examen de los efectos que dicha imposición produce, para verificar que la motivación no es meramente aparente, como destaca la STJUE de 22 de junio de 2023, Endesa: "[...] 49.A este respecto, si bien es cierto que resulta del preámbulo de la Ley 15/2012 que ese legislador "tiene como objetivo armonizar [el] sistema fiscal [español] con un uso [de la energía] más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad", es preciso además que, para que esta motivación no sea sino aparente, encuentre confirmación mediante los efectos que esta imposición pueda tener en la realidad [...]"

F) Análisis de la justificación de política medio ambiental de la medida de excepción a la exención obligatoria en la Ley 5/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Teniendo presente el limitado alcance que, como acabamos de explicar, puede tener una justificación explícita de los motivos de política medioambiental, hemos de abordar en primer lugar lo que al respecto dice la Exposición de Motivos de Ley 15/2012, de 27 de diciembre, que introdujo la excepción a la exención obligatoria.

En la exposición de motivos de la Ley 15/2012, después de unas consideraciones generales sobre el carácter contaminante de la generación de electricidad a partir de combustibles fósiles y su impacto negativo sobre el medio ambiente, se justifica la base normativa de la supresión de la exención con lo que seguidamente se transcribe:

"[...] IV.[...] Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad. [...]"

Es decir, el legislador justifica con dos bases normativas distintas la decisión de supresión de la exención obligatoria prevista en el artículo 14.1.a) primera frase de la Directiva 2003/96/CE. Así, respecto a los productos energéticos para producir electricidad, entre los cuales está el gas natural, sustenta la imposición, mediante la supresión de la exención obligatoria, sobre la base del artículo 14.1.a), segunda frase, de la referida Directiva. Y a continuación, justifica en el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE la base normativa del sometimiento a gravamen de los productos energéticos utilizados en la generación combinada de calor y electricidad.

Sin embargo, el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE no autoriza en modo alguno la supresión de la exención obligatoria del artículo 14.1.a) primer inciso, sino, al contrario, como expresa la STJUE de 7 de marzo de 2018, en su apartado 44, el artículo 15.1.c) otorga una posibilidad suplementaria de dar un tratamiento más favorable a los productos energéticos utilizados en la cogeneración de electricidad y calor. Dice la STJUE de 7 de marzo de 2018:

"[...] 44. Así pues, el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 tiene por objeto otorgar a los Estados miembros una posibilidad suplementaria de establecer una excepción a la imposición de los productos energéticos prevista en el artículo 1 de la antedicha Directiva y no excluir la aplicación del régimen de exención obligatoria previsto en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la referida Directiva. [...]"

Y ello por cuanto, como señala la STJUE de 7 de marzo de 2018 en su anterior apartado 38, la exención obligatoria del artículo 14.1.a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE también incluye en la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados en la producción mediante ciclo combinados de calor y electricidad

"[...] 38. Por consiguiente, procede declarar que tanto del tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 como de la sistemática y los objetivos de dicha Directiva se desprende que los productos energéticos utilizados para la producción combinada de calor y electricidad están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la exención obligatoria prevista en esa disposición [...]"

El erróneo entendimiento de la funcionalidad de cada uno de estos preceptos de Derecho de la Unión en que incurre la exposición de motivos revela que la invocación de los motivos de política medioambiental para la excepción a la obligatoriedad de la exención es puramente formal. No obstante, hay que profundizar en el



análisis de los demás elementos que enumera la STJUE de 22 de junio de 2023, Endesa, para establecer si se acredita la concurrencia de las circunstancias que justifican la exclusión de la exención por "motivos de política medio ambiental", que, recordamos, son dos, bastando una de ellas:

1. Que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición.
2. De no existir este vínculo, que el gravamen se haya concebido, en lo que respecta a su estructura y en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

G) Sobre la ausencia de afectación de la recaudación a la finalidad de política medioambiental.

Así, comenzando por lo que atañe al destino de la recaudación del impuesto, la doctrina del TJUE exige acreditar un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión. En la medida en que lo recaudado mediante dicho gravamen se destine a fines relacionados con la mejora de ese sistema para poder alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión se ha marcado, incluida la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la neutralidad climática, tales elementos pueden confirmar que el gravamen persigue efectivamente un objetivo de protección del medioambiente tal como ha llegado a requerir el TJUE.

En el presente supuesto, la recaudación se destina íntegramente al Tesoro público, como ocurre con el resto de los impuestos especiales. Esto es, el impuesto sobre hidrocarburos es un impuesto especial de fabricación armonizado de titularidad estatal, cuyos ingresos se integran en los presupuestos generales del Estado sin que exista un destino predeterminado de carácter medioambiental y mucho menos de reducción del volumen de emisiones de CO₂. En el mismo sentido, la STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12, rechazó la concurrencia de la afectación predeterminada de los rendimientos del entonces Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, lo que supuso en la práctica negar que dicho impuesto tuviera una finalidad específica.

Por consiguiente, cabe concluir que el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos carece de una afectación específica de sus ingresos relacionados con políticas medioambientales. Es cierto que como todo impuesto goza de un carácter presupuestario, pero el mero hecho de que un impuesto tenga dicha finalidad no basta por sí mismo (STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12, apartado 27).

H) Sobre la estructura del impuesto

Una vez que se ha descartado el primer requisito, procede examinar el segundo, que versa sobre la estructura del impuesto. Al respecto, debemos comenzar señalando que el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no sobre el uso de aquellos que se consideren menos perjudiciales para el medio ambiente no es concluyente de su finalidad. Debe procederse a examinar las particularidades y características propias del gravamen, pues lo relevante es que el impuesto en cuestión desaliente al consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, para entender que concurre esa finalidad de protección del medio ambiente tal como ha venido manteniendo el TJUE (STJUE 22 de junio de 2023, asunto C-833/21, apartado 55).

Para ello se deben analizar los elementos esenciales del gravamen, en particular, el objeto imponible o el tipo de gravamen, para discernir si dicha estructura influye realmente en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado en la norma (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 42, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 27).

En lo relativo al análisis del hecho imponible, se observa que la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales regula de forma genérica y homogénea el hecho imponible para todos ellos: Impuestos sobre el alcohol, Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco en el artículo 5. En lo que atañe al Impuesto sobre Hidrocarburos ni siquiera se diferencia la producción de electricidad entre la fabricación de electricidad en centrales convencionales como el caso del carbón o las instalaciones de cogeneración.

En este extremo, no es ocioso recordar que, conforme destaca la STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17 Cristal Unión atendiendo a lo dispuesto en la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE (DO 2012, L 315, p. 1), el Derecho de la Unión quiere fomentar la cogeneración sobre la base de la demanda de calor útil en el mercado interior de la energía, dado que la cogeneración de alta eficiencia tiene un potencial significativo de ahorro de energía



primaria. Es más, se afirma expresamente que la cogeneración da lugar a menos emisiones de CO2 por unidad de rendimiento que la producción separada de calor y electricidad.

Pues bien, si analizamos un elemento estructural básico del impuesto, como es tipo de gravamen aplicable en el periodo impositivo concernido, el artículo 50 Ley Impuestos especiales, disponía que:

"[...] Epígrafe 1.9 Gas natural para uso general: 1,15 euros por gigajulio.

Epígrafe 1.10 Gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios: 0,65 euros por gigajulio.

No obstante, se establece un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio para el gas natural destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica".

Dichos tipos impositivos coinciden con los que actualmente se encuentran en vigor, una vez que se ha reintroducido la exención por el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores. Es obvio que el tipo impositivo no se cuantifica en función de los daños medioambientales, ni del tipo de industria o tecnología, sino que grava de forma genérica atendiendo a la potencia energética del gas natural consumido. Esto es, no se discrimina atendiendo por ejemplo la tecnología utilizada en el uso de dicho gas, cuando es notorio que las plantas de cogeneración producen un volumen de toneladas de CO2 inferior.

Lo que importa retener en este punto es que el tipo impositivo grava de manera proporcional según la potencia y sin ningún tipo de progresividad tanto a quienes utilicen el gas natural intensamente como a quienes lo usan escasamente, con independencia, además, de la tecnología o el tipo de planta industrial. En definitiva, la imposición de un tipo de gravamen de carácter proporcional que tiene en cuenta el valor calorífico del gas natural no resulta relevante para influir en el comportamiento de los productores de electricidad en plantas de cogeneración, en aras a conseguir esa mayor protección del medio ambiente, por lo que cabe concluir que el impuesto especial sobre el gas natural en centrales combinadas, para la producción de electricidad o de electricidad y calor, se encuentra configurado de forma ajena a las consecuencias medioambientales derivadas de este uso del gas natural.

I) Conclusiones.

La invocación de criterios de política medio ambiental que se enuncian en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas para la sostenibilidad energética, para someter a imposición el gas natural para producir electricidad o electricidad y calor, es aparente y formal, pues no existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos obtenidos con este gravamen y la consecución de objetivos de protección del medio ambiente y, por otra parte los elementos esenciales de la estructura del impuesto no están configurados de forma que puedan influir en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Por consiguiente, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, no cumple las exigencias que impone el artículo 14.1.a) segunda frase de la Directiva 2003/96/CE para permitir la exclusión de la exención obligatoria de los productos energéticos para producir electricidad o electricidad y calor.

SÉPTIMO.- *La doctrina jurisprudencial y resolución de las pretensiones.*

La respuesta a la cuestión interpretativa planteada, conforme a lo razonado, debe ser, reiterando la establecida en la STS 1213/2024, de 8 de julio (rec. cas. 4232/2021) y STS 1416/2024, de 24 de julio (rec. cas. 5472/2021), que interpretado a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, *Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances*, asunto C-31/17 (ECLI: EU:C:2018:168), y de la STJUE 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, Endesa), el artículo 14.1.a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, constituye una exención directa y no voluntaria para los Estados miembros, suficientemente precisa e incondicionada, que está dotada de efecto directo vertical ascendente, y que la eliminación de esta exención obligatoria, introducida por la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, en relación con el gas natural utilizado para producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, no se fundamenta en los motivos de política medioambiental que requiere el art. 14.1.a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE.

La apreciación de que la referida norma nacional se opone al Derecho de la Unión Europea, al no cumplir la exigencia del artículo 14.1.a) segunda frase de la Directiva 2003/96/CE, de que la excepción a la exención obligatoria se funde en motivos de política medio ambiental, no requiere de planteamiento de cuestión prejudicial. Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión art. 267 TFUE, esto



es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado. La existencia de acto aclarado en lo relativo a la exención obligatoria establecida por el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, resulta de una jurisprudencia del TJUE que establece criterios claros inequívocos expresados, entre otras, en la sentencia (STJUE) de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, *Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances*, asunto C-31/17, (ECLI: EU:C:2018:168), y, en la STJUE de 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, Endesa), y esta última, además, respecto a los requisitos para la excepción a la exención obligatoria.

Establecida la disconformidad de la norma nacional con el derecho europeo, la consecuencia debe ser la inaplicación de la norma nacional que excluye la exención obligatoria, y, por tanto, la aplicación de esta última respecto al gas natural que fue objeto de gravamen en la producción de electricidad y calor. Es bien sabido que, según un criterio jurisprudencial constante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los órganos jurisdiccionales nacionales tienen el deber de no aplicar cualquier norma jurídica de su ordenamiento interno que contravenga lo dispuesto por el Derecho de la Unión Europea. Ello se refiere a todas las normas nacionales, incluidas aquéllas que tienen rango de ley. Resulta igualmente conocido que el juego del principio de primacía exige que la norma de la Unión Europea tenga eficacia directa y, en este caso, la exención obligatoria de la imposición al gas natural utilizado para producir electricidad o electricidad y calor constituye una norma con efecto directo, suficientemente precisa e incondicionada, como declara la STJUE de 7 de marzo de 2018 (asunto C-31/17, apartado 26).

Por consiguiente, la sentencia recurrida es conforme al criterio interpretativo establecido, por lo que el recurso de casación debe ser desestimado.

OCTAVO.- Las costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, al confirmarse la sentencia recurrida, se esta al pronunciamiento de la misma sobre las causadas en la instancia.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido, de acuerdo con la interpretación de las normas establecidas en el fundamento séptimo, por remisión al establecido en la STS 1213/2024, de 8 de julio (rec. cas. 4232/2021) y STS 1416/2024, de 24 de julio (rec. cas. 5472/2021):

- 1.- No haber lugar al recurso de casación núm. 7195/2021, interpuesto por la representación procesal de la Diputación Foral de Bizkaia contra la sentencia núm. 285/2021, de 13 de julio, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TSJPV, que estimó el recurso núm. 1054/2020,
- 2.- Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos dispuestos en el último fundamento.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Voto particular

Que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formula el magistrado Excmo. Sr. don Dimitry Berberoff Ayuda con relación a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 7195/2021.

Desde el respeto y consideración al criterio de mis compañeros, disiento de la argumentación de la sentencia, así como de su parte dispositiva, al considerar que el presente recurso de casación interpuesto por la Diputación Foral de Bizkaia debió prosperar, con revocación de la sentencia recurrida y desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto, y ello por las razones que fueron expuestas en el voto particular formulado a la STS 1213/2024, de 8 de julio (rec. cas. 4232/2021), al que me remito.

Madrid, en la misma fecha de la sentencia de la que se discrepa.