

FIDE

Asesores legales y tributarios

INFORME

**SOBRE LA ILEGALIDAD DEL GRAVAMEN DE PRODUCTOS
ENERGÉTICOS UTILIZADOS EN LA GENERACIÓN COMBINADA DE
ENERGÍA Y CALOR**

ÍNDICE

1. Legislación Europea	3
2. Legislación Española	4
3. Sentencia TJUE de 7 de marzo de 2018	6

1. Legislación Europea

La Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, fija distintos tipos impositivos mínimos para los productos energéticos que incluyan hidrocarburos, carbón, gas natural y electricidad. A su vez, permite a los Estados miembros, bajo ciertas condiciones, establecer tipos diferenciados para un mismo producto en función de su uso, creando por ejemplo la figura del "gasóleo profesional", que es el consumido por el sector del transporte por carretera y que soportaría una tributación diferenciada respecto de aquél consumido para usos particulares.

Establece también, un amplio catálogo de supuestos de exención total o parcial de los productos gravados, para que los Estados miembros puedan modular la carga impositiva de los productos energéticos, respetando los límites y cumpliendo los requisitos que establezcan al efecto, con arreglo a sus políticas sectoriales respectivas de medio ambiente, energía, transporte, etc.

En los considerandos de la Directiva se expone como ésta pretende, mediante la armonización de los tipos impositivos, asegurar un correcto funcionamiento del mercado interior, evitando diferencias en los tipos impositivos que causen distorsiones en la competencia. Además, se recuerda como los tributos de los productos energéticos tienen una importante función extrafiscal en cuanto sus gravámenes se justifican en políticas que contribuyen a la consecución de los objetivos de los tratados de la UE en materia de protección del medio. Por ello, la Directiva señala como las energías renovables y la generación combinada de calor y electricidad podrán tener derecho a un trato preferente en cuanto son alternativas a la utilización de la energía primaria.

Regulando la imposición de esta producción de energía combinada con calor, la directiva establece en su artículo 14.1 que:

"(...) 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. (...)*

Por tanto se establece una exención obligatoria para todos los Estados que se aplicará tanto a los productos energéticos (hidrocarburos, gas natural, etc) como a la electricidad, usados para la producción de electricidad. Esto es, se eximen todos los productos energéticos destinados a la producción de electricidad, e incluso la misma electricidad utilizada para mantener la capacidad de producirla. Sin embargo, se establecen como excepción a la norma de exención, los motivos

de política medioambiental, que justificarían que se impusiera un gravamen positivo de estos productos energéticos utilizados para generar electricidad, con el fin de posibilitar políticas medioambientales que contrarrestasen las externalidades negativas que produce el uso de combustibles fósiles.

Sin embargo, el artículo 15.1 de la misma directiva, permite que los Estados apliquen exenciones parciales o incluso tipos reducidos de imposición a los productos energéticos y electricidad utilizadas en el proceso conocido como cogeneración, de producción combinada de energía eléctrica y térmica, estableciendo que :

“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;*”

Con lo cual se podría entender que el artículo 14.1 exige a estos productos energéticos de tributación, pero establece una excepción a esa norma, y el artículo 15.1 posibilita que esta exención sea parcial.

2. Legislación Española

Las disposiciones de las Directivas europeas deben ser transpuestas por los Estados miembros a sus ordenamientos jurídicos, y así en España para el caso que nos ocupa, el mandato de la Directiva 2003/96/CE relativo a la cogeneración se refleja actualmente en la Ley 15/2012 de Medidas Fiscales Para la Sostenibilidad Energética, que modifica la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (LIE), y que entró en vigor el 1 de enero de 2013.

Amparada bajo lo dispuesto por el artículo 14 de la Directiva, que recordemos permite, como excepción a la norma, gravar los productos energéticos usados para producir energía eléctrica y térmica de manera combinada por causas medioambientales, la Ley 15/2012 considera, tal y vemos en su preámbulo, que el uso de combustibles fósiles constituye “grandes focos de emisión de gases efecto invernadero”, y en consecuencia establece que este uso deberá ser sometido a un gravamen acorde con las externalidades que produce. Así, el artículo 28 de la citada Ley suprime la exención a la imposición a la producción de electricidad y calor que fijaba el anterior texto de la LIE, en su apartado c) del artículo 51, quedando los productos energéticos utilizados para esta cogeneración gravados por primera vez a partir de 2013.

Este planteamiento está en línea con la justificación de los impuestos especiales de fabricación, que se explica en la exposición de motivos de la LIE, en razón de “*que el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora*

de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc.”

Sin embargo este motivos se ha mantenido invariable en la ley desde su redacción original, pero es raíz de la Ley 15/2012 que se pasa a considerar la cogeneración como generadora de externalidades negativas que deben contrarrestarse mediante una imposición a la utilización de estos productos energéticos.

Parece adecuado mencionar que, sin embargo, el legislador español se contradice, pues en la Ley 15/2012 considera negativamente la cogeneración por su efecto perjudicial en el medio ambiente, pero en la exposición de motivos del hoy vigente Real Decreto 616/2007 de 11 de mayo sobre fomento de la cogeneración, manifiesta que esta producción combinada de energía y calor es, en cambio, un método de ahorro de energía primaria y de reducción de emisiones de gases invernadero:

“El fomento de la cogeneración de alta eficiencia sobre la base de la demanda de calor útil es una prioridad para la Unión Europea y sus Estados Miembros, habida cuenta de los beneficios potenciales de la cogeneración en lo que se refiere al ahorro de energía primaria, a la eliminación de pérdidas en la red y a la reducción de las emisiones, en particular de gases de efecto invernadero, contribuyendo así al cumplimiento de los objetivos del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de Naciones Unidas sobre Cambio Climático.

Además, el uso eficaz de la energía mediante la cogeneración contribuye eficazmente a la seguridad y diversificación del abastecimiento de energía y a la situación competitiva de nuestra industria.”

Por tanto, el legislador reconoce los beneficios medioambientales de este método de obtención de electricidad y calor en el real decreto, pero en la Ley 15/2012 deroga las exenciones al uso de combustibles fósiles para la cogeneración.

Cabe destacar que los sujetos pasivos para este impuesto introducido en el año 2013 y vigente actualmente son las centrales eléctricas, térmicas, plantas de cogeneración (industrias que tienen cogeneración, por ejemplo, papeleras, cementeras, piensos, agricultura, aguas residuales, purines, cerámicas, tintas, constructoras, asfalto, etc); y en definitiva, todo aquél que adquiera un hidrocarburo para producir electricidad, ya sea para su autoconsumo o venta. Se definen además en la ley las centrales eléctricas y combinadas del siguiente modo:

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.»

Finalmente, los tipos impositivos vigentes para los combustibles empleados en la generación de electricidad, fijados en el artículo 50 de la Ley de Impuestos Especiales, que son los que siguen:

- *Epígrafe 1.10.2. Gas natural destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilicen en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica: 0,15 euros por gigajulio. (incluye el biogás).*
- *Epígrafe 1.16. Gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en instalaciones cuya actividad de producción quede comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico: 29,15 euros por 1.000 litros.*
- *Epígrafe 1.17. Fuelóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de energía eléctrica y de calor en instalaciones cuya actividad de producción quede comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico: 12,00 euros por tonelada.*

3. Sentencia TJUE de 7 de marzo de 2018

A la luz de esta reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), se hace patente la obligación de los Estados miembros de eximir de cualquier tributo a los productos energéticos usados en la producción combinada de energía y calor. Sobre ello se pronuncia el Tribunal a raíz de la cuestión prejudicial planteada por el Consejo de Estado francés, que surge del litigio entre la República Francesa y una empresa eléctrica que considera que el Estado ha incumplido su obligación de transposición de la citada directiva, al imponer una carga tributaria sobre el gas natural utilizado en la producción combinada de energía y calor. La cuestión planteada pregunta si el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE debe interpretarse en el sentido de que las exenciones obligatorias previstas se aplican a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad, cuando éstos se utilizan para la generación combinada de ésta y calor en el sentido del artículo 15.1 c).

El litigio debate por tanto la obligatoriedad de la aplicación de la exención a los productos energéticos usados en la cogeneración de electricidad y calor.

Los magistrados son contundentes al señalar como el artículo 14.1 de la Directiva debe interpretarse de manera que obliga incondicionalmente a eximir estos hidrocarburos destinados a la producción de electricidad y por tanto a la cogeneración, siendo este artículo de aplicación

directa y dejando como régimen facultativo de carácter residual lo dispuesto en el artículo 15.1 del mismo texto.

Dado su demostrado mejor rendimiento energético y menor contaminación que supone un ahorro de energía primaria, la cogeneración se muestra como un modo de obtención de electricidad interesante para la consecución de las políticas medioambientales de la Unión, por lo que para evitar diferencias competitivas en el mercado interno, deberán ser eximidos de cualquier gravamen los productos energéticos utilizados en su producción, en aras del artículo 14, que recordemos exime los productos energéticos y la electricidad utilizadas en la producción de electricidad.

Además, gravar estos combustibles utilizados en la cogeneración implica un riesgo de doble imposición a la electricidad, puesto que se gravaría la electricidad utilizada para la generación de la electricidad que ya sería posteriormente sometida a gravamen por el correspondiente impuesto sobre el consumo de electricidad. Es precisamente esta Directiva 2003/96/CE la que obliga a los Estados miembros a gravar la electricidad producida, debiendo correlativamente quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, con la finalidad de evitar la mencionada doble imposición de la electricidad. Se muestra ilógico por tanto que una instalación de cogeneración no goce de la exención correspondiente por producir calor además de electricidad.

Por esto, y para evitar que la diferente interpretación por los tribunales nacionales de estos preceptos pueda derivar en diferencias tributarias a través de los Estados, que el TJUE establece que el artículo 14 de la directiva debe interpretarse en el sentido de que incluye en su ámbito de aplicación de exención los productos energéticos utilizados para la producción combinada de energía y calor. De otro modo, si se gravasen las instalaciones de cogeneración sólo porque también producen calor, se podría dar lugar a una desigualdad de trato entre productores de electricidad, que generaría distorsiones de competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía.

Por otro lado, y relacionado con este asunto, en la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 de Transportes Jordi Besora, se derogaba el Impuesto sobre la Venta de Determinados Hidrocarburos (IVDMH) español, conocido como “céntimo sanitario”, debido a que no perseguía una finalidad específica, sino que el tributo cumplía una función meramente recaudatoria. En la sentencia de 2014 se indica como la norma controvertida no establecía los rendimientos del IVDMH a ningún tipo de mecanismo de afectación predeterminada a fines medioambientales; por tanto, se consideró que ese impuesto no tenía por objeto garantizar la protección del medio ambiente. Se señala como el IVDMH no estaba configurado de modo que disuadiese a los contribuyentes de utilizar hidrocarburos, o que fomentase el uso de otros productos cuyos efectos fuesen menos nocivos para el medio ambiente. Todo ello remarca la inexistencia de finalidad específica; inexistencia que podría aplicarse al gravamen sobre la electricidad utilizada en la cogeneración, justificado por el legislador por motivos de política medioambiental, pero que

carece de una finalidad realmente específica, pudiendo ser por ello contrario al derecho de la Unión.

No debe olvidarse que, como se indica en la sentencia más reciente analizada, tal y como se desprende de la Directiva 2012/27/UE, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a la eficiencia energética, 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 el potencial ahorro significativo de energía primaria que supone. Esto se hace patente también siguiendo la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad, ya que se señala como a la cogeneración emite menos emisiones CO² por unidad de rendimiento que la producción separada de calor y electricidad.

Es por ello, que no existen motivos medioambientales que hagan decaer la obligatoriedad del artículo 14 y justificar por motivo de política medioambiental la imposición de los productos energéticos utilizados en cogeneración que permitiría el artículo 15. Por ello y con fin de evitar el riesgo de doble imposición de la energía, deben eximirse los productos energéticos utilizados en la generación combinada de energía y calor.

Este criterio deberá seguirse uniformemente en los Estados Miembros, dada la primacía del derecho comunitario, y que se aplicar siguiendo las interpretaciones que permiten garantizar su eficacia, configurándose de forma que prevalece al derecho interno de cada Estado, debiendo este último respetar siempre el primero en las materias que le han sido atribuidas mediante la cesión de competencias de los Estados a la unión en el momento de su incorporación a ésta.

Así, a la luz de esta sentencia, la imposición de los productos energéticos destinados a la generación combinada de electricidad y calor, tal y como sucede en España, se muestra incompatible con el derecho comunitario y por tanto es ilegal.