

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/02154/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **25/01/2021**

**Asunto:**

IIEE. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Autoconsumo: no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos.

**Criterio:**

El autoconsumo de hidrocarburos estará no sujeto al impuesto en la medida en que se utilice como combustible en la producción, en régimen suspensivo, de otros hidrocarburos. A tal efecto hay que tener en cuenta que sólo tendrán la consideración de hidrocarburos a efectos del Impuesto Especial de Hidrocarburos aquellos productos que se encuentren incluidos en el ámbito objetivo del impuesto, definido en el artículo 46 de la Ley de Impuestos Especiales.

El TJUE señala que la exclusión del hecho imponible del Impuesto sobre Hidrocarburos solamente será posible cuando los productos finales obtenidos vayan a ser gravados por el impuesto armonizado (sentencia Koppers Denmark ApS, de 6 de junio de 2018, dictada en el asunto C-49/17).

Reitera criterio de RG 00/08526/2015 (28-03-2019).

**Referencias normativas:**

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE

51.2.c)

79.3.a)

Directiva 2003/96/CE Reestructuración del Régimen Comunitario de Imposición sobre Productos Energéticos y de la Electricidad.

14.1.a)

15.1.c)

21.5. Párrafo tercero

**Conceptos:**

Autoconsumo

Hecho imponible

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Impuestos Especiales IIEE

No sujeción

Sujeción

**Texto de la resolución:**

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 25 de enero de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-02154-2019; 00-03955-2019

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: **XZ SA** - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ... - España

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

Se ha visto la presente reclamación contra las resoluciones de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), que deniegan las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, modelo 581, y la devolución de las cuotas que indebidamente han ingresado, por los ejercicios 2014 y 2015, por importe de 836.320,24 y 1.457.484,60 euros respectivamente.

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** Consta en todo lo actuado que la entidad reclamante solicitó en fecha 19 de julio de 2018 la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, modelo 581, de los meses de junio a diciembre de 2014 y la

devolución por ingresos indebidos de un importe de 836.320,34 euros, concretamente de la parte de las cuotas del Impuesto correspondiente al gas natural recibido en régimen suspensivo y utilizado en la planta de cogeneración ... para la producción de energía eléctrica o para la producción de energía térmica útil.

Asimismo, en fecha 20 de febrero de 2019, la entidad reclamante solicitó la rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, modelo 581, del ejercicio 2015 y la devolución por ingresos indebidos de un importe de 1.457.484,60 euros, concretamente de la parte de las cuotas del Impuesto correspondiente al gas natural recibido en régimen suspensivo y utilizado en la planta de cogeneración ... para la producción de energía eléctrica o para la producción de energía térmica útil.

La representación de la sociedad fundamenta las solicitudes de devolución de ingresos indebidos en la vulneración del artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE que supone la imposición establecida en la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales sobre los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando estos productos se utilizan para la generación combinada de electricidad y calor, tras la modificación introducida en la Ley de Impuestos Especiales mediante la Ley 15/2012, de 27 de diciembre de medidas fiscales para la sostenibilidad energética. En apoyo de sus pretensiones la sociedad cita la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de mayo de 2018, dictada en el Asunto C-31/17, Cristal Union.

Conforme a lo previsto en los artículos 87 y 177 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, con fechas 15 de enero y 29 de febrero de 2019 se notificaron a la sociedad el inicio de las comprobaciones inspectoras previstas en el artículo 145 de la Ley 58/2003, General Tributaria en el ejercicio de las funciones a que se refiere el artículo 141 de la misma, referentes a los ejercicios 2014 y 2015 por el concepto Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, actuación de carácter general.

El 19 de febrero de 2019 se constituyó la Inspección frente a la entidad a fin de documentar los resultados de la actuación inspectora realizada en el marco del expediente 2019 ...6 en relación con el Impuesto especial sobre hidrocarburos, ejercicio 2014, formalizando al efecto acta A02/...0 en la que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos instada por el interesado.

El 11 de abril de 2019 se constituyó la Inspección frente a la entidad a fin de documentar los resultados de la actuación inspectora realizada en el marco del expediente 2019 ...9 en relación con el Impuesto especial sobre hidrocarburos, ejercicio 2015, formalizando al efecto acta A02/...5 en la que se desestima la solicitud de rectificación de autoliquidación y devolución de ingresos indebidos instada por el interesado.

Con fechas 25 de marzo y 10 de junio de 2019, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes acordó denegar las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos presentadas.

**SEGUNDO.-** Disconforme con las resoluciones anteriores, con fechas 23 de abril de 2019 y 9 de julio de 2019, la interesada presentó reclamaciones económico-administrativas ante este TEAC, que fueron registradas con R.G.: 2154/2019 y R.G.: 3955/2019, reiterando, en síntesis, las alegaciones planteadas anteriormente.

Con fecha 27 de mayo de 2020, la entidad ha presentado alegaciones complementarias haciendo constar lo siguiente:

"que **XZ** ha tenido conocimiento de las Conclusiones del Abogado del Estado presentadas el 23 de abril de 2020, en el Asunto C-44/19 (Repsol Petróleo, S.A. contra la Administración General del Estado), cuya copia de adjunta como Documento núm.1, respecto de las cuales, **XZ** entiende que, por identidad con el asunto que nos ocupa, procede la devolución del Impuesto Especial que grava: (i) el autoconsumo de productos energéticos que se utilizan para la producción de electricidad en cogeneradoras y (ii) el autoconsumo de productos energéticos que se utilizan para la producción de otros productos energéticos, como son el asfalto y el coque, en base a la no sujeción del consumo de dichos productos energéticos en la proporción que corresponda a los productos energéticos producidos, como concluye el Abogado del Estado en la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Tribunal Supremo".

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

**SEGUNDO.-** Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

**TERCERO.-** Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Determinar si las resoluciones de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), citadas en el encabezamiento, se ajustan a derecho.

**CUARTO.-** La reclamante expone que en la planta de cogeneración de alta eficiencia denominada ..., situada en las instalaciones de la refinería de crudos de petróleo con CAE ... se recibe gas natural en régimen suspensivo, habiéndose liquidando el correspondiente Impuesto sobre Hidrocarburos por los autoconsumos en función del uso de dicho gas para la producción de energía térmica útil o para la producción de energía eléctrica.

La sociedad fundamenta su solicitud en la Sentencia el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 7 de mayo de 2018, dictada en el Asunto C-31/17, Cristal Union indicando que ésta Sentencia declara expresamente que el artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE 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 calor, en el sentido del artículo 15, apartado 1, letra c) de la referida Directiva, añadiendo, a su vez, que dicha obligación - de exención- es precisa e incondicional, por lo que obliga a todos los Estados miembros de la Unión, con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad.

Tal y como se indica en el texto del Acta la reclamante entiende que esta Sentencia indica que dado que las instalaciones de cogeneración producen calor y electricidad de manera combinada, si quedaran privadas de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE, podría producirse una desigualdad de trato entre los productores de electricidad, que generaría distorsiones de la competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior de la energía.

Para la resolución de la cuestión suscitada por la entidad considera adecuado este TEAC comenzar exponiendo la evolución de la norma nacional. Con anterioridad al 1 de enero de 2013, el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales disponía lo siguiente:

"Además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 53, las siguientes operaciones:

(...)

2. La fabricación e importación de productos incluidos en el ámbito objetivo del impuesto que se destinen a:

(...)

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 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.

"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 han sido autorizados con arreglo a lo establecido en el capítulo II del Título IV de dicha Ley".

La exención establecida en el artículo 51.2.c) antes reproducido quedó suprimida por el artículo 28.cuatro de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, con entrada en vigor el 1 de enero de 2013.

El preámbulo de la Ley se refiere a dicha modificación legal en los siguientes términos:

"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 reside 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 (...).

A tal fin, mediante esta Ley (...); 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 imposición sobre hidrocarburos además de ser una fuente relevante de ingresos tributarios constituye un potente instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente plenamente asentado en nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien los combustibles líquidos destinados principalmente al transporte por carretera o al sector residencial, han venido contribuyendo a estos objetivos a través de sus tipos actuales del Impuesto sobre Hidrocarburos, el gas natural ha venido disfrutando de un tipo impositivo igual a cero, permitido temporalmente por el artículo 15.1.g) 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.

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". (El subrayado corresponde a este Tribunal).

Así pues, fueron razones medioambientales las que justificaron la supresión de la exención del impuesto especial aplicable al gas natural destinado 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.

El artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96 tiene un contenido doble. Por un lado, el primer inciso establece una exención obligatoria para los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Por otro lado, el segundo inciso establece una excepción a la obligatoriedad de la anterior exención, por motivos de política medioambiental. Es decir, el legislador de la Unión ha establecido que la exención del

artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE puede dejarse de aplicar cuando el Estado miembro lo considere conveniente por razones medioambientales.

De lo anterior se deduce, como ya se ha pronunciado este Tribunal Central en su resolución de 15 de julio de 2019 (R.G.:673/2017), que es precisamente por estas razones, por las que el Tribunal de Justicia de la UE, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2003/2006, reconoce la posibilidad de establecer excepciones al régimen de exención obligatoria prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a) de dicha Directiva como queda explicitado en la propia sentencia alegada por la entidad, entre otros, en el siguiente apartado:

"27 Además, debe observarse que, cuando el legislador de la Unión ha querido permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones a ese régimen de exención obligatoria, lo ha previsto de manera explícita, respectivamente, 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 por motivos de política medioambiental, y en el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de dicha Directiva, en virtud del cual los Estados miembros que eximen a la electricidad producida por los pequeños productores deben someter a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad".

Por otro lado, no puede hacerse abstracción de que la Sentencia del alto Tribunal examina la conformidad de la legislación francesa a la norma comunitaria, legislación que otorga diferente tratamiento fiscal a las instalaciones que producen electricidad y las que generan de forma combinada electricidad y calor, reconociéndose la exención en los suministros de gas sólo para las primeras y sometiéndose a tributación el gas destinado a las segundas en función de la forma de obtención de energía eléctrica.

Así se deduce del apartado 33 de dicha Sentencia:

"(33) Sin embargo, resulta que, si una instalación de cogeneración, como aquella de que se trata en el litigio principal, quedase privada de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 solo porque no produce únicamente electricidad, sino calor y electricidad de manera combinada, ello podría dar lugar, como se desprende de las circunstancias del litigio principal, a 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, no publicada, EU:C:2011:862, apartados 17 y 18)".

La discriminación significada por el Tribunal de Justicia no existe en nuestra norma nacional que, como queda expuesto en los preceptos antes reproducidos, grava el gas natural destinado a la producción de electricidad, independientemente de que en la instalación se genere únicamente electricidad o electricidad y calor conjuntamente.

En consecuencia, de las consideraciones de la sentencia de 7 de marzo de 2018 del Tribunal de Justicia de la UE no puede concluirse, como hace la reclamante, que la norma nacional infringe la Directiva 2003/96/CE.

QUNITO.- Con fecha 27 de mayo de 2020, la entidad ha presentado alegaciones complementarias haciendo constar lo siguiente:

"que **XZ** ha tenido conocimiento de las Conclusiones del Abogado del Estado presentadas el 23 de abril de 2020, en el Asunto C-44/19 (Repsol Petróleo, S.A. contra la Administración General del Estado), cuya copia de adjunta como Documento núm.1, respecto de las cuales, **XZ** entiende que, por identidad con el asunto que nos ocupa, procede la devolución del Impuesto Especial que grava: (i) el autoconsumo de productos energéticos que se utilizan para la producción de electricidad en cogeneradoras y (ii) el autoconsumo de productos energéticos que se utilizan para la producción de otros productos energéticos, como son el asfalto y el coque, en base a la no sujeción del consumo de dichos productos energéticos en la proporción que corresponda a los productos energéticos producidos, como concluye el Abogado del Estado en la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia por el Tribunal Supremo".

Pues bien, recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre la cuestión prejudicial planteada por Repsol Petróleo en su resolución de 3 de diciembre de 2020, dictada en el asunto C-44/19, en relación con la decisión de la Administración Española de gravar con el impuesto especial sobre hidrocarburos el consumo con fines productivos de hidrocarburos producidos por la propia Repsol, en la medida en que dicha producción había generado productos residuales que no eran productos energéticos, transcribiéndose a continuación aquellos párrafos más relevantes al objeto de resolver la cuestión suscitada en la presente reclamación:

"20 Mediante las dos partes de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en esencia, si el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo ha fabricado y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición.

21 Con carácter preliminar, procede recordar que 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.

22 Con arreglo al artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, el consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. La tercera frase de este apartado precisa que, cuando el consumo de productos energéticos se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición.

23 El tenor del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 no indica explícitamente en qué medida el consumo de productos energéticos para un proceso productivo en el marco del cual se obtienen simultáneamente productos energéticos y no energéticos debe considerarse, o no, un hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos.

24 Al disponer que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados no se considerará, en determinadas circunstancias, un hecho imponible que dé lugar a la imposición de dicho gravamen, el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la referida Directiva establece una excepción en el marco de dicho régimen tributario, que debe ser interpretada de manera estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartado 37).

25 A este respecto, debe precisarse, por un lado, que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados solo está comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible en virtud del artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva si se efectúa para fabricar productos energéticos que estén a su vez sujetos al régimen de imposición armonizado establecido en la Directiva 2003/96 debido a su utilización como carburante de automoción o combustible para calefacción (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartados 32 y 37).

(...)

28 En efecto, dentro de ese consumo es preciso establecer una distinción entre las distintas partes de los productos energéticos consumidos en función de su utilización respectiva con el fin de determinar el tratamiento que deben recibir a efectos de los impuestos especiales. Solo el consumo de la parte de productos energéticos que tenga por objeto fabricar productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción está comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 7 noviembre 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 26 y 27).

29 En cambio, no puede acogerse a tal exclusión el consumo de las partes de esos productos energéticos que se efectúa para la fabricación de productos no energéticos o de productos energéticos que no están destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que no tiene encaje en tal supuesto de exclusión la parte de los productos energéticos consumidos para producir calor utilizado para calentar los locales de un establecimiento o la necesaria para la generación de electricidad (véase, en este sentido, la sentencia de 7 noviembre 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 26 y 33)".

Examinado el contenido de la resolución corresponde decir que no sólo se aprecia una manifiesta ausencia de identidad de hechos entre los dos asuntos analizados, sino que además, el propio TJUE ha declarado que el consumo de productos energéticos para generar electricidad o calor no tiene encaje en el supuesto de exclusión que recoge el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96.

Por todo lo anterior debe desestimarse esta alegación.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.