



Roj: **STS 4292/2024 - ECLI:ES:TS:2024:4292**

Id Cendoj: **28079130022024100267**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/07/2024**

Nº de Recurso: **5472/2021**

Nº de Resolución: **1416/2024**

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

Ponente: **RAFAEL TOLEDANO CANTERO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CV 2907/2021,**
ATS 5765/2022,
STS 4292/2024

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.416/2024

Fecha de sentencia: 24/07/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5472/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 30/04/2024

Voto Particular

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Procedencia: T.S.J.COM.VALENCIANA CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 5472/2021

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. 1416/2024

Excma. Sra. y Excmos. Sres.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry 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. 5472/2021, promovido por Compacglass, S.L., representada por la procuradora de los Tribunales doña Asunción García de la Cuadra Rubio, bajo la dirección letrada de don Miguel Juárez Castillo, contra la sentencia núm. 337/2021 de la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de 23 de abril de 2021, recaída en el recurso núm. 1475/2020.

Comparece como parte recurrida la Administración General del Estado, cuya postulación y defensa ostenta la Abogacía del Estado.

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

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El presente recurso de casación se interpuso por la entidad Compacglass, S.L. contra la sentencia núm. 337/2021, de 23 de abril, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, desestimatoria del recurso núm. 1475/2020 formulado frente a las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana que desestimó las reclamaciones núms. 12/01107/2020, 12/01255/2020, 12/01256/2020, 12/01257/2020, 12/01258/2020, 12/01259/2020, 12/01260/2020, 12/01261/2020, 12/01262/2020, 12/01263/2020, 12/01264/2020, 12/01265/2020, 12/01106/2020, 12/01244/2020, 12/01245/2020, 12/01246/2020, 12/01247/2020, 12/01248/2020, 12/01249/2020, 12/01250/2020, 12/01251/2020, 12/01252/2020, 12/01253/2020, 12/01254/2020, en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos de los periodos de enero de 2016 a diciembre de 2017.

SEGUNDO.- La Sala de instancia desestimó el recurso contencioso-administrativo con sustento en el siguiente razonamiento:

"CUARTO.- Las diversas cuestiones planteadas en el presente recurso, han sido ya resueltas por esta Sala y Sección en sentencia 1579/2020, de 30 de septiembre de 2020, en el recurso 970/2019, donde hemos desestimado el recurso en base a los siguientes fundamentos que por ser de plena aplicación al presente recurso pasamos a reproducir:

"[[...]

QUINTO.- Dicho lo anterior y no obstante, los criterios interpretativos que sobre el art. 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE aporta la STJUE Cristal Unión clarifican cabalmente el sentido de dicha norma de Derecho Europeo con relación a la cuestión litigiosa suscitada, ello hasta el punto de que puede decirse que tenemos una certeza suficiente sobre cuál debe ser la interpretación adecuada.

En los considerandos 2 a 5 de la Directiva 2003/96/CE se señala que "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"; que "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; que "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"; y que "el establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición".

Conviene reproducir literalmente el considerando 11 de la Directiva: "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".



También es importante traer el apartado 28 de la STJUE Cristal Unión, el cual sienta que de la sistemática de la citada Directiva se desprende que la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, prevista en su art. 14.1 a) frase primera, "se impone a los Estados miembros de manera incondicional", si bien -no obstante tal incondicionalidad-, en el mismo apartado 28 de la sentencia, además de en sus apartados 25 y 27, refiere el TJUE las excepciones a la exención obligatoria al estar explícitamente y exhaustivamente previstas en la Directiva, estando entre ellas aquella según la cual los Estados Miembros "pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental". En fin, en el apartado 32 de la sentencia, el TJUE interpreta que la Directiva asume el riesgo de doble imposición -con relación al gravamen de la electricidad- porque ella misma establece una posible excepción por motivos medioambientales.

La Exposición de Motivos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética aporta la explicación del Legislador español a la excepción a la exención por motivos medioambientales. Se dice en dicha exposición que "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 art. 51.2 c) y 79.3 a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el art. 14. 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 art. 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".

No puede decirse que la regulación resultante de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, hubiera dejado vacía de contenido la exención del art. 14.1 de la Directiva; más bien, en términos generales, la regulación puede tenerse como una opción normativa matizada y proporcionada a las finalidades medioambientales que el citado art. 14.1 a) contempla.

Tales finalidades medioambientales se evidencian con relación al gas natural o -como se hace explícito en la Exposición de Motivos- con "otros combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero". De ahí que puede decirse la imposición al gas natural resulta justificada en la denominada excepción medioambiental del art. 14.1 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27-10-2003.

Con esto se desestima el presente recurso contencioso-administrativo."].

El procurador de la mercantil preparó recurso de casación contra la meritada sentencia mediante escrito presentado el 11 de junio de 2021, identificando como normas legales que se consideran infringidas: (i) los artículos 192 y 193 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ["TFUE"]; (ii) 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 y la interpretación que de ellos hace la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ["TJUE"] 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 (iii) el artículo 9.3 de la Constitución Española ["CE"].

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de julio de 2020.

TERCERO.- Preparado el recurso en la instancia y emplazadas las partes para comparecer ante esta Sala, por auto de 20 de abril de 2022, la Sección de Admisión de esta Sala acuerda:

"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 haya 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 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.- Notificada la anterior resolución a las partes personadas y dentro del plazo fijado en el art. 92.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ["LJCA"], la representación de Compacglass, S.L., mediante escrito registrado el 6 de junio de 2022, interpuso el recurso de casación en el que aduce que, "[...] habida cuenta las ventajas medioambientales reconocidas a la producción de energía eléctrica mediante cogeneración, que incluye la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, no cabe, a juicio de es[a] parte, a la luz de la Sentencia Cristal Union, excepcionar por aplicación del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE la aplicación de la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad en plantas de cogeneración de electricidad y calor, sea cual sea el producto energético empleado, incluido el gas natural, que era además el empleado por Cristal Union. El posterior reconocimiento de la exención por el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, refuerza esta tesis habida cuenta el carácter permanente de las políticas medioambientales vigentes durante el período de tiempo considerado" (pág. 9 del escrito de interposición). Por ello 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), 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 cogeneración de electricidad y calor, no excepcionable "por motivos de política medioambiental", en la proporción en que dicho gas natural es utilizado para la generación de electricidad" (pág. 15).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] conforme a las pretensiones y pronunciamientos expuesto en el precedente apartado Segundo del presente escrito", esto es:

"- La anulación de la Sentencia nº 337/2021, dictada el 23 de abril de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, en el recurso nº 1475/2020.

- La resolución del litigio planteado en el citado recurso contencioso-administrativo nº 1475/2020, mediante la declaración de no ser conforme a derecho y, en consecuencia, la anulación de las Resoluciones del TEARCV números 12/01107/2020, 12/01255/2020, 12/01256/2020, 12/01257/2020, 12/01258/2020, 12/01259/2020/, 12/01260/2020, 12/01261/2020, 12/01262/2020, 12/01263/2020, 12/01264/2020, 12/01265/2020, 12/01106/2020, 12/01244/2020, 12/01245/2020, 12/01246/2020, 12/01247/2020, 12/01248/2020, 12/01249/2020, 12/01250/2020, 12/01251/2020, 12/01252/2020, 12/01253/2020, 12/01254/2020, así como del acto administrativo por ellas confirmado, declarando ajustada a derecho la rectificación de la autoliquidación del IEH que le fue repercutido por ENDESA ENERGIA SAU en los periodos enero de 2016 a diciembre de 2017, con devolución de los 497.334,91 € ingresados con sus correspondientes intereses de demora.

Y los pronunciamientos que se solicitan son:

- la estimación del presente recurso de casación nº 5472/2021, anulando la Sentencia nº 337/2021, dictada el 23 de abril de 2021, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, en el recurso nº 1475/2020;

- la estimación del citado recurso contencioso-administrativo nº 1475/2020 conforme a las pretensiones deducidas; [...]"

QUINTO.- Conferido traslado de la interposición del recurso a la parte recurrida, el abogado del Estado presenta, el día 11 de julio de 2022, escrito de oposición en el que sostiene que "[...] el gravamen de los productos energéticos destinados a producir electricidad o a producir electricidad y calor que introdujo la Ley 15/2012, suprimiendo las exenciones hasta ese momento previstas, entra dentro de las facultades de los Estados miembros y no es contrario al Derecho de la Unión Europea ni a la interpretación que del mismo realiza el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia invocada por la entidad recurrente" (pág. 13 del escrito de oposición). Respondiendo a la cuestión casacional solicita a la sala que "[...] interpretando los preceptos



identificados en el auto de admisión, a la luz, pero también con los matices expuestos en este escrito, 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), fije doctrina legal en el sentido de entender que, si bien 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, 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" (artículo 14.1.a) de dicha Directiva)" (pág. 23), y suplica a la Sala "[...] dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

SEXTO.- Evacuados los trámites y de conformidad con lo previsto en el art. 92.6 de la LJCA, al considerar innecesaria la celebración de vista pública, se declararon conclusas las actuaciones, señalándose para votación y fallo del recurso el día 9 de mayo de 2023, pero mediante providencia de 7 de julio de 2023, se dio 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, trámite que fue evacuado por ambas partes según escritos que constan unidos a las actuaciones.

Por resolución de 21 de febrero de 2024 se señaló para votación y fallo del recurso el día 30 de abril de 2024, si bien por providencia de 7 de julio de 2023 se dio 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, trámite que fue evacuado por ambas partes según escritos que constan unidos a las actuaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- *El objeto del recurso de casación.*

Se impugna en el presente recurso de casación la sentencia núm. 337/2021, de 23 de abril, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, desestimatoria del recurso núm. 1475/2020, dirigido contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ["TEARCV"], de fecha 23 de septiembre de 2020, núms. 12/01107/2020, 12/01255/2020, 12/01256/2020, 12/01257/2020, 12/01258/2020, 12/01259/2020/, 12/01260/2020, 12/01261/2020, 12/01262/2020, 12/01263/2020, 12/01264/2020, 12/01265/2020, 12/01106/2020, 12/01244/2020, 12/01245/2020, 12/01246/2020, 12/01247/2020, 12/01248/2020, 12/01249/2020, 12/01250/2020, 12/01251/2020, 12/01252/2020, 12/01253/2020 y 12/01254/2020, que desestimaron las reclamaciones interpuestas frente a la resolución dictada por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Castellón, denegatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos presentada por Compacglass, S.L. en relación con el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos ["IEH"] que le fue repercutido por ENDESA ENERGIA, S.A.U., en los periodos enero de 2016 a diciembre de 2017, ambos inclusive, por un importe total de 497.334,91 euros.

El objeto controvertido es la vulneración del Derecho de la Unión Europea por la supresión de la exención prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96 en relación con la adquisición de gas natural para la producción de electricidad y calor en plantas de cogeneración. Se sostiene por la parte recurrente que debe ser de aplicación la exención obligatoria prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96 al entender que, por efecto vertical directo, resulta obligatoria para los Estados miembros al tratarse de un impuesto especial que grava el gas natural suministrado para el desarrollo de actividad en una central de ciclo combinado (cogeneración de electricidad y calor) y que la supresión de la exención y consecuente imposición por motivos medioambientales que se estableció en la Ley 15/2012 no se basa, en realidad, en motivos medioambientales, únicos que posibilitan la inaplicación de la exención obligatoria.

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

Los antecedentes fácticos del litigio son como sigue:

1º. Durante los periodos de enero de 2016 a diciembre de 2017, la entidad recurrente soportó, como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 15/2012, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos ["IEH"] por la adquisición de gas natural por un importe total de 497.334,91 euros. El combustible fue destinado a su empleo para producir electricidad en la planta de cogeneración de electricidad y calor térmico con que la entidad cuenta en sus instalaciones industriales destinadas a la fabricación de productos cerámicos, de manera que además del suministro de energía eléctrica a las instalaciones del complejo industrial, se vertió también energía eléctrica sobrante a la red nacional. El gas natural fue suministrado por Endesa Energía S.A.U. que, en las facturas correspondientes a dicho suministro de gas natural, repercutió las



cuotas correspondientes al Impuesto especial sobre Hidrocarburos, al tipo de gravamen vigente, al realizarse el suministro para la utilización del gas natural en un proceso de cogeneración de energía eléctrica. En consecuencia, fueron repercutidas las correspondientes cantidades en las facturas expedidas por Endesa Energía, S.A. a Compacglass S.L, en los periodos comprendidos entre enero de 2016 a diciembre de 2017, ambos inclusive, por un importe total de 497.334,91 euros.

2º. La mercantil solicitó la rectificación de las autoliquidaciones de los periodos indicados presentadas por Endesa Energía, S.A.U. así como solicitud de devolución de ingresos indebidos por las cuotas repercutidas a Compacglass, S.L. Fundaba sus solicitudes en la contradicción de la normativa nacional con la Directiva 2003/96/CE y la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea 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).

3º. Desestimadas las solicitudes por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Castellón (Agencia Estatal de Administración Tributaria) por acuerdos notificados el 10 de marzo de 2020, la mercantil recurrente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas que fueron desestimadas por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (TEARCV).

4º. Frente a las resoluciones del TEARCV, interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, que fue tramitado bajo el número 1475/2020, y resuelto por la sentencia de 23 de abril de 2021 que se recurre en casación. En ella, el Tribunal de instancia desestima el motivo referido a la improcedencia de la supresión de la exención prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE dado que la naturaleza del carburante de que se trata -gas natural-, que es un combustible fósil susceptible de constituir un foco de emisión de gases de efecto invernadero, justifica que sea sometido a imposición, tal y como concluyó la misma Sala y Sección en su sentencia de 30 de septiembre de 2020, recurso nº 970/2019. En síntesis, considera conforme al Derecho de la Unión Europea que el Estado español contemplara una excepción por razones medioambientales a la exención pretendida, prevista en el citado artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, pues según su razonamiento es obvio que el TJUE, en la interpretación que hace de esta norma, asume el riesgo de doble imposición al establecer una posible excepción por motivos medioambientales, a la vez que declara que los combustibles fósiles son focos de emisión de gases contaminantes.

TERCERO.- *La cuestión de interés casacional.*

Por auto de 20 de abril 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 haya 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 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 [ª 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 nucleoelectrónica 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 de 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 [...]"

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

La parte recurrente, representación de Compacglass, S.L., aduce en su escrito de interposición la infracción del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, en la interpretación de la STJUE de 7 de marzo de 2018 (asunto C-31/17), *Cristal Unión contra Ministre de l'Économie et des Finances*, asunto C-31/17, pues enfatiza que tenía



por objeto un caso en el que se empleó gas natural en procesos de cogeneración, como ocurre en el caso de la recurrente. Afirma que el pronunciamiento del TJUE establece que los productos energéticos - en este caso el gas natural - consumidos para generar electricidad ha de quedar exenta del IEH en los procesos de cogeneración de energía eléctrica y térmica. Sostiene que "[...] habida cuenta las ventajas medioambientales reconocidas a la producción de energía eléctrica mediante cogeneración, que incluye la reducción de emisiones de gases de efecto invernadero, no cabe, a juicio de es[a] parte, a la luz de la Sentencia *Cristal Union*, excepcionar por aplicación del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE la aplicación de la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad en plantas de cogeneración de electricidad y calor, sea cual sea el producto energético empleado, incluido el gas natural, que era además el empleado por *Cristal Union* [...]" (pág. 9 del escrito de interposición). Sostiene que el posterior reconocimiento de la exención por el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre, refuerza esta tesis habida cuenta el carácter permanente de las políticas medioambientales vigentes durante el período de tiempo considerado". La parte recurrente se refiere a las sentencias dictadas por esta Sala del Tribunal Supremo, sobre el uso de biogás, sentencias de fecha 23 de marzo de 2021 (recurso 6783/2019), y del 25 de marzo de 2021 (recurso 5322/2019), aunque reconoce que en este caso estamos ante un supuesto de gas natural para los procesos de cogeneración de energía, y no biogás como en el caso de los supuestos resueltos.

Considera que el propio legislador, al justificar la supresión de la exención obligatoria de determinados productos energéticos para producir electricidad, concretamente en lo que se refiere a los combustibles fósiles, menciona dos fundamentos distintos según se refiere a generación de electricidad, respecto al cual invoca el artículo 14.1.a) Directiva 2003/96/CE, o a la generación combinada de calor y electricidad, en cuyo caso aduce el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE. Y de esta diferente motivación apunta a una contradicción en la justificación de la supresión de la exención obligatoria por razones medioambientales. Así señala:

"El legislador fue, por tanto, claro a la hora de motivar la eliminación de la exención: se suprimió por motivos medioambientales (impacto medioambiental en forma de emisión de gases de efecto invernadero) para la utilización de cualquier tipo de combustible fósil en la producción de electricidad, en aplicación por tanto del art. 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, pero reconociendo el singular menor impacto medioambiental de la producción de energía eléctrica en plantas de cogeneración, eliminó la exención en IEH para los combustibles fósiles utilizados en ellas, no por aplicación del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, sino de la opción que al efecto consideró que le habilitaba el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE. Por tanto, para el legislador español de 2012, los motivos de política medioambiental aducidos para suprimir la exención no eran aplicables a la producción de energía eléctrica en plantas de cogeneración al amparo de la excepción prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE. De ahí que manifestara expresamente hacerlo al amparo del artículo 15.1.c) de la misma Directiva.

Con posterioridad, recaída la Sentencia de 7 de marzo de 2018 (asunto C-31/17), se puso de manifiesto que la exención en IEH aplicable a los productos energéticos utilizados en la generación de electricidad resulta aplicable, con carácter obligatorio, a la parte de los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad en centrales combinadas de generación de electricidad y calor; y que la previsión del artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE no constituye sino una posibilidad suplementaria y adicional de los Estados para mejorar el régimen fiscal de los productos energéticos utilizados en la cogeneración, respecto del aplicado con carácter general a la producción de electricidad, pero no una habilitación a los Estados Miembros para gravar o no libremente los productos energéticos utilizados en la cogeneración de electricidad y calor. En consecuencia, dicho pronunciamiento puso de manifiesto que con base en el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE no resulta posible suprimir la exención del IEH a los productos energéticos utilizados en la producción de electricidad mediante cogeneración, tal como expresamente se había manifestado en la Exposición de Motivos de la Ley 15/2012.

Por tanto, la supresión de la exención al amparo de la excepción prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE es una justificación a posteriori, distinta de la manifestada por el legislador y contraria por ello al espíritu y finalidad de la norma (Ley 15/2012), por cuanto éste consideró que los motivos medioambientales esgrimidos (emisión de gases de efecto invernadero) no permitían suprimir la exención de los productos energéticos empleados para la producción de energía eléctrica mediante cogeneración de electricidad y calor. [...]" (pág. 11 y 12 del escrito de interposición).

Invoca las conclusiones generales del Abogado General respectivamente en los asuntos C-90/17, resuelto por STJUE de 27 de junio de 2018 (*Turbogás -Productora Energética y Autoridade Tributária e Aduaneira* y asunto C-44/19 (*Repsol Petróleo, S.A.*), resuelto por STJUE de 3 de diciembre de 2020 (ambos sobre interpretación del artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96/CE), en relación al alcance de la exención obligatoria del artículo 14.1.a), y que el significado del artículo 15.1.c) de la misma es permitir un margen



adicional de exención, y no de justificar un gravamen específico de las actividades de generación combinada de electricidad y calor.

Por todo ello, solicita que se estimen las pretensiones de la recurrente, se declare que la resolución y la sentencia impugnada han incurrido en vulneración del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, toda vez que la misma 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 cogeneración de electricidad y calor, no excepcionable "por motivos de política medioambiental", en la proporción en que dicho gas natural es utilizado para la generación de electricidad.

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), 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 cogeneración de electricidad y calor, no excepcionable "por motivos de política medioambiental", en la proporción en que dicho gas natural es utilizado para la generación de electricidad" (pág. 15).

Finalmente solicita el dictado de sentencia "[...] conforme a las pretensiones y pronunciamientos expuesto en el precedente apartado Segundo del presente escrito", esto es:

"- La anulación de la Sentencia nº 337/2021, dictada el 23 de abril de 2021 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, en el recurso nº 1475/2020.

- La resolución del litigio planteado en el citado recurso contencioso-administrativo nº 1475/2020, mediante la declaración de no ser conforme a derecho y, en consecuencia, la anulación de las Resoluciones del TEARCV números 12/01107/2020, 12/01255/2020, 12/01256/2020, 12/01257/2020, 12/01258/2020, 12/01259/2020/, 12/01260/2020, 12/01261/2020, 12/01262/2020, 12/01263/2020, 12/01264/2020, 12/01265/2020, 12/01106/2020, 12/01244/2020, 12/01245/2020, 12/01246/2020, 12/01247/2020, 12/01248/2020, 12/01249/2020, 12/01250/2020, 12/01251/2020, 12/01252/2020, 12/01253/2020, 12/01254/2020, así como del acto administrativo por ellas confirmado, declarando ajustada a derecho la rectificación de la autoliquidación del IEH que le fue repercutido por ENDESA ENERGIA SAU en los periodos enero de 2016 a diciembre de 2017, con devolución de los 497.334,91 € ingresados con sus correspondientes intereses de demora.

Y los pronunciamientos que se solicitan son:

- la estimación del presente recurso de casación nº 5472/2021, anulando la Sentencia nº 337/2021, dictada el 23 de abril de 2021, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, en el recurso nº 1475/2020;

- la estimación del citado recurso contencioso-administrativo nº 1475/2020 conforme a las pretensiones deducidas; [...]"

En el trámite conferido para alegaciones sobre la STJUE de 22 de junio de 2023, asunto Endesa C-833/21) considera que los criterios que establece, aplicados a la imposición del gas natural, ratifican la ausencia de auténticos motivos medioambientales para la eliminación de la exención obligatoria del artículo 14.1.a) de la Directiva.

Por su parte, el abogado del Estado destaca que la demandante no cuestiona la sujeción al IH sino que su pretensión se basa en reivindicar la exención por destinar gas natural a la producción de energía eléctrica por cogeneración, en aplicación directa del 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, con consiguiente inaplicación de la ley española vigente durante dichos periodos, pues no hay duda de que la exención no era aplicable con arreglo a la redacción entonces vigente del artículo 51 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales. Considera que la ley, modificada por la Ley 15/2012, conforme a la cual la exención no beneficiaba a los combustibles fósiles (aquí, el gas natural) destinados a la generación de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, era conforme al Derecho de la Unión y a la Constitución. Sostiene que no existe infracción de la Directiva 2003/96/CE, que, según confirma la Sentencia Cristal Unión, no impone la exención de modo absoluto y sin posibilidad de excepción alguna. Alega que el gravamen de los productos energéticos destinados a producir electricidad o a producir electricidad y calor que introdujo la Ley 15/2012, suprimiendo las exenciones hasta ese momento previstas, entra dentro de las facultades de los Estados miembros y no es contrario al Derecho de la Unión Europea ni a la interpretación que del mismo realiza el TJUE en la sentencia invocada por la entidad recurrente, destacando que resoluciones de



la Sección Primera de esta Sala han inadmitido recursos de casación en situaciones análogas, sin observar dudas de oposición al Derecho de la Unión Europea. Tampoco considera relevante lo resuelto en la STJUE de 22 de junio de 2023, C-833/21, Endesa, por referirse a otro combustible, carbón. Sostiene que la excepción a la exención se fundamenta en razones de política medioambiental, conforme autoriza a los estados miembros la Directiva 2003/96, habiendo gravado el legislador español los hidrocarburos combustibles de origen fósil, destinados a la generación de electricidad, en consideración a que ese uso genera gases de efecto invernadero.

No hay norma alguna de Derecho de la Unión que exija a los Estados conceder beneficios fiscales a la cogeneración, ni en general, ni en particular con respecto al Impuesto de Hidrocarburos. Por otra parte, argumenta que la sentencia del Tribunal Supremo no avala la tesis de la demandante, pues se refiere a un supuesto distinto -al biogás-, para el que no es predicable lo que se concluye de las fuentes de energía fósiles.

Respecto a la STJUE de 22 de junio de 2023 considera que no es relevante por referirse a otro combustible fósil distinto, el carbón.

SEXTO.- El juicio del Tribunal.

A) Planteamiento del litigio y precedentes jurisprudenciales.

Una cuestión análoga a la que nos ocupa ha sido resuelta, en sentido favorable a las pretensiones de la parte recurrente y actora, en la STS 1.213/2024, de 8 de julio de 2024 (rec. cas. 4232/2021). 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 y por las razones expuestas entonces, que vamos a reiterar ahora, con las adaptaciones necesarias, 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 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 los recursos de casación 7195/2021 y 7199/2021, 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 el año 2013 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. El combustible, suministrado por Endesa Energía a la entidad recurrente, Compacglass S.L. se destinó a la cogeneración de electricidad y energía térmica útil (calor) en las instalaciones industriales de fabricación de productos cerámicos que explota la referida mercantil. En dicho suministro de gas natural, la entidad Endesa Energía, S.A. 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 por Endesa Energía, S.A. a Compacglass S.L., por un importe total, según afirma la recurrente, de 497,334,91 euros (periodos desde enero de 206 hasta diciembre de 2017), cantidad que no es cuestionado en vía administrativa ni judicial. Tanto en vía administrativa como económico administrativa se planteó la cuestión de la exención obligatoria por efecto directo del régimen obligatorio de exención previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE.

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. Tanchez, 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, todo ello en la providencia de 7 de julio de 2023. 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 concorra 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), 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, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida, casada y anulada en cuanto se opone a los criterios interpretativos que hemos establecido. Y resolviendo sobre el fondo de las pretensiones deducidas, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo y anular las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de fecha 23 de septiembre de 2020, núms. 12/01107/2020, 12/01255/2020, 12/01256/2020, 12/01257/2020, 12/01258/2020, 12/01259/2020/, 12/01260/2020, 12/01261/2020, 12/01262/2020, 12/01263/2020, 12/01264/2020, 12/01265/2020, 12/01106/2020, 12/01244/2020, 12/01245/2020, 12/01246/2020, 12/01247/2020, 12/01248/2020, 12/01249/2020, 12/01250/2020, 12/01251/2020, 12/01252/2020, 12/01253/2020 y 12/01254/2020, actos que anulamos así como la resolución de la Administración gestora de Impuestos Especiales que denegó la devolución de ingresos indebidos, y en su lugar, declaramos el derecho de la entidad mercantil Compacglass S.L. a la devolución de los ingresos indebidos respecto a las cantidades que le fueron indebidamente repercutidas por el impuesto especial sobre hidrocarburos, en los periodos enero de 2016 a diciembre de 2017 por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración y de generación de energía térmica útil (calor) en las instalaciones industriales de la referida mercantil, cantidades repercutidas que ascienden a la suma de 497.334,91 euros (salvo error u omisión). La devolución conlleva el interés de demora correspondiente en cuanto ingreso tributario indebido.

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, conforme al art. 139.1 LJCA, dada la complejidad jurídica de la cuestión suscitada, no ha lugar a hacer especial imposición por lo que cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

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):

- 1.- Haber lugar al recurso de casación núm. 5472/2021, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Compacglass S.L. contra la sentencia núm. 337/2021, de 23 de abril, dictada por la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sección Tercera, desestimatoria del recurso núm. 1475/2020. Casar y anular la sentencia recurrida.
- 2.- Estimar el recurso contencioso-administrativo registrado ante la Sala de instancia con el número 1475/2020, interpuesto por la representación procesal de la entidad mercantil Compacglass S.L. contra las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, de fecha 23 de septiembre de 2020, números 12/01107/2020, 12/01255/2020, 12/01256/2020, 12/01257/2020, 12/01258/2020, 12/01259/2020/, 12/01260/2020, 12/01261/2020, 12/01262/2020, 12/01263/2020, 12/01264/2020, 12/01265/2020, 12/01106/2020, 12/01244/2020, 12/01245/2020, 12/01246/2020, 12/01247/2020, 12/01248/2020, 12/01249/2020, 12/01250/2020, 12/01251/2020, 12/01252/2020, 12/01253/2020 y 12/01254/2020, resoluciones económico administrativas que anulamos, así como las



resoluciones de la Administración gestora de Impuestos Especiales que denegaron la devolución de ingresos indebidos solicitada por la entidad Compacglass S.L., y declaramos el derecho de Compacglass S.L. a la devolución de ingresos indebidos solicitada, por las cantidades que le fueron indebidamente repercutidas por el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, durante los periodos comprendidos entre enero de 2016 a diciembre de 2017, ambos inclusive, por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración y de generación de energía térmica útil en las instalaciones industriales de su titularidad, que ascienden en total a la suma de 497.334,91 euros (salvo error u omisión), así como al abono del interés de demora correspondiente en cuanto ingreso tributario indebido.

3.- Hacer el pronunciamiento sobre imposición de 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. 5472/2021.

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 no debió prosperar por las razones que, de forma sintética, se expresan a continuación.

1.- No cabe cuestionar que 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.

Sin embargo, analizada de forma secuencial la controversia, lo que aquí debe determinarse es, primero, si la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, al modificar el artículo 51 de la Ley de Impuestos Especiales, eliminando la exención hasta entonces establecida y, en definitiva, permitiendo la repercusión del gravamen por el concepto de Impuesto especial sobre Hidrocarburos, con relación al producto energético (gas natural) utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y energía térmica útil, se fundamentó o no en los *motivos de política medioambiental* del art. 14.1.a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE; y, segundo, en caso de considerar que no existió tal justificación medioambiental aplicar, en su caso, la referida exención directa y no voluntaria para los Estados miembros.

2.- A tales efectos, coincido con la sentencia en que, aquí, no resulta trasladable nuestra jurisprudencia (sentencias 420/2021 de 23 de marzo de 2021, rec. 6783/2019, ECLI:ES:TS:2021:1132; y 451/2023 de 25 de marzo rec. 5322/2019, ECLI:ES:TS:2021:1285) que apreció el carácter de exención directa de los impuestos especiales que gravaban la utilización de biogás en la producción de electricidad, de manera que tales pronunciamientos no permiten dar respuesta a la cuestión casacional planteada, en el sentido de avalar la exención a través del desplazamiento de la norma nacional con relación a un combustible fósil como es el gas natural.

3.- Discrepo de la decisión mayoritaria cuando apela a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168 como argumento para desplazar la legislación nacional que sometía a gravamen la utilización del referido producto energético.

La sentencia reconoce que el asunto Cristal Union, no resuelve *por completo* la cuestión que aquí se plantea, pues el *núcleo de la decisión del Tribunal de Justicia en ese asunto es el diferente trato dispensado por la legislación francesa a los hidrocarburos según estuvieran destinados a producir electricidad*, añadiendo la sentencia que *lo relevante* es que, en aquel asunto, el Tribunal de Justicia *declara la obligación precisa e incondicional de los Estados miembros a tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de aplicar la exención obligatoria sin perjuicio de su potestad 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).

Tales afirmaciones -con las que estoy de acuerdo- no avalan, sin embargo, la conclusión que, posteriormente, decanta la sentencia, hasta el punto de llegar a justificar la estimación del recurso de casación, entre otras consideraciones, sobre el asunto Cristal Union, cuyos dictados proyecta sobre la controversia enjuiciada a través de la doctrina del acto aclarado.



No comparto que la sentencia *Cristal Union* establezca *criterios claros inequívocos* para resolver el actual debate, de la misma manera que entiendo improcedente invocar dicho pronunciamiento, a los efectos de la doctrina del acto aclarado.

Y es que, en aquel asunto, la petición prejudicial remitida por el Consejo de Estado francés tenía por objeto la interpretación del art. 14, apartado 1, letra a), y del art. 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96/CE, refiriéndose también a la imposición del gas natural utilizado por una instalación de cogeneración para la generación combinada de calor y electricidad; no obstante, la cuestión subyacente en el asunto *Cristal Union* venía motivada porque la legislación francesa reconocía la exención con relación a los productos energéticos utilizados para la generación de electricidad, pero no para los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y de electricidad.

De este modo, las similitudes entre el asunto resuelto por el Tribunal de Justicia y el que ahora nos ocupa terminan en el punto en el que la sentencia *Cristal Union* se limita a recordar el régimen jurídico de la Directiva 2003/96/CE, que no se cuestiona. En otras palabras, el asunto *Cristal Union* no analiza el concepto de *motivos de política medioambiental* que hubieran podido justificar el referido tratamiento dual establecido por la legislación francesa, sino que constata la desigualdad de trato entre los productores de electricidad, susceptible de generar distorsiones de la competencia en el mercado interior en el sector de la energía y, precisamente por ello, entendió que, por tales motivos la exención debía regir tanto con relación a las instalaciones destinadas a la producción de energía como respecto de las combinadas de obtención de energía eléctrica y calor.

Un escenario de discriminación como el descrito es ajeno a la evolución que ha tenido la legislación española, específicamente respecto de la exención, de manera que -entendiendo-, no es posible considerar aclaradas las eventuales dudas interpretativas a partir de dicho asunto pues, a mi modo de ver, el Tribunal de Luxemburgo no entra a indagar si el tratamiento que daba la legislación francesa a las instalaciones de cogeneración podía justificarse por tales motivaciones medioambientales.

En definitiva, la sentencia *Cristal Union* no autoriza a desplazar la norma nacional con relación a un periodo en el que la exención no existía, precisamente, sobre la base de una justificación medioambiental que el legislador hace explícita, de entrada, en el preámbulo de la Ley 15/2012, al que me referiré a continuación, por lo que el interrogante del auto de Admisión, tal y como se planteaba -recordemos, a la luz de la sentencia *Cristal Union*- meritaba el rechazo de este tribunal de casación.

4.- Sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 22 de junio de 2023, *Endesa Generación, S.A.U.*, C-833/21, ECLI: EU:C:2023:516, la sentencia de la que discrepo desarbola la finalidad medioambiental del gravamen (i) porque niega virtualidad al preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, por considerar que la invocación de criterios de política medio ambiental es aparente y formal; (ii) porque considera que 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 (iii) porque concluye que 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.

(i) Por lo que se refiere al preámbulo de la Ley 15/2012, estimo que, con independencia de que el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE pudiera militar contra la supresión de la exención obligatoria del artículo 14.1.a) primer inciso, de acuerdo con la propia línea argumental de la sentencia, dicha circunstancia resultaría irrelevante, por cuanto debe estarse al contenido normativo de la regulación sin que resulten suficientes -debe entenderse tanto a favor como en contra de la justificación del gravamen- las manifestaciones de dicho preámbulo.

Ocorre, sin embargo, que la propia sentencia *Endesa* reconoce que del preámbulo de la Ley 15/2012 resulta un objetivo de armonización fiscal con un uso de la energía más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, reconocimiento que, ciertamente, no es suficiente para el Tribunal de Justicia por cuanto para que esa motivación no sea aparente, debe encontrar confirmación mediante los efectos que esta imposición pueda tener en la realidad (apartado 49), lo que supone que estimule la disuasión o el desaliento en el consumo de determinados productos.

Evidentemente, ese impacto sobre el comportamiento, tendente a la disuasión, solo cobra sentido cuando los combustibles utilizados resulten nocivos para el medioambiente, premisa de la que debe partirse sin que, en este caso, resulte cuestionable que la utilización del gas natural, combustible de origen fósil, genere emisiones de gases contaminantes a la atmósfera y de gases de efecto invernadero, con independencia de que la cogeneración comporte menos emisiones de CO₂ que la producción separada de calor y electricidad.



En tales circunstancias, considero que, en abstracto, no cabría sostener que la supresión de la originaria excepción del artículo 51.2 c) y el gravamen incluido en el artículo 50 de Ley de Impuestos Especiales, en virtud de la modificación realizada por la Ley 15/2012, resulte indiferente a tales efectos disuasorios.

(ii) La sentencia aprecia la inexistencia de un vínculo directo entre el uso de los ingresos obtenidos y la consecución de objetivos de protección del medio ambiente, por cuanto niega que haya afectación de la recaudación a la finalidad de política medioambiental, en el sentido de destino predeterminado, ni reducción del volumen de emisiones de CO₂, lo que le lleva a desproveer de finalidad medioambiental a la introducción del gravamen en el periodo 2013 a 2018.

Ahora bien, como se infiere del apartado 50 de la sentencia Endesa, la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 no exige necesariamente, un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión, priorizando el Tribunal de Justicia, desde la estructura del gravamen, la toma en consideración de un abanico de elementos entre los que se cuentan tanto las características y las formas de aplicación del gravamen como el modo en que este gravamen influye o está previsto que influya en el comportamiento de los contribuyentes.

Por tanto, aunque es cierto que -como continúa expresando ese apartado 50- cuando lo recaudado se destina a fines relacionados con la mejora de objetivos medioambientales, tales elementos pueden confirmar que el gravamen persigue un objetivo tuitivo medioambiental, ello no desvirtúa, en mi opinión, lo que se acaba de expresar en torno a la no exigencia de ese vínculo directo a los efectos de la facultad del Estado miembro de introducir una excepción al régimen de exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad.

(iii) Finalmente, desde la estructura del tributo, la sentencia observa que la Ley de Impuestos Especiales regula de forma genérica y homogénea el hecho imponible para todos ellos (sin distinguir entre centrales convencionales o instalaciones de cogeneración) y 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, circunstancias que le llevan a rechazar que la estructura del impuesto albergue motivos de política ambiental.

Por un lado, la censura del hecho imponible, así formulada, no puede justificar la conclusión a la que llega la sentencia, por cuanto corresponde al legislador tributario fijar y definir el presupuesto de configuración de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Por otro lado, si el hecho de que el legislador español haya tomado como referencia para gravar la utilización del carbón y del coque el *poder calorífico bruto* no lleva a considerar que el impuesto sobre el carbón no se hubiera adoptado por motivos de política medioambiental (apartado 53 de la sentencia Endesa), de igual manera ocurrirá cuando, en el caso del gas natural, el tipo de gravamen se configura -como expresa la sentencia de la que discrepo- sobre *la potencia energética del gas natural consumido*.

5.- La lectura de la sentencia, con el presente voto particular, permite apreciar sin dificultad que, aunque la expresión "motivos de política medioambiental" encierra un *concepto autónomo del Derecho de la Unión*, el desenlace de la controversia jurídica debía acometerse en clave interna, es decir, a través del análisis e indagación de la normativa nacional.

Al fin y al cabo, no es función del Tribunal de Justicia apreciar si un determinado tributo responde o no a tales *motivos de política medioambiental* (apartado 47 de la sentencia Endesa), dado que el examen de un gravamen debe hacerse, en principio, caso por caso, tomando en consideración sus particularidades y características propias (apartado 55 de la sentencia Endesa).

A modo de recapitulación, en mi opinión, la sentencia Endesa viene a confirmar un panorama que aparecía ya definido por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia -aunque no por el asunto *Cristal Union*- que, en definitiva, venía proclamando el carácter exhaustivo de las exenciones obligatorias para los Estados miembros en la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, al tiempo que alertaba sobre la improcedencia de interpretaciones extensivas que priven de eficacia a la imposición armonizada establecida por la Directiva 2003/96 (sentencia de 9 de marzo de 2023, *RWE Power*, C 571/21, EU:C:2023:186, apartado 30); sin olvidar otros aspectos que aquí han sido considerados, como el del criterio de la incidencia del tributo sobre el comportamiento del contribuyente para la consecución de las motivaciones que en cada caso se invoquen (por todas, sentencia de 5 de marzo de 2015, *Statoil Fuel & Retail*, C 553/13, EU:C:2015:149, apartado 42).

A partir de tales parámetros y conforme a lo sintéticamente apuntado, en mi opinión, no debió haberse estimado el recurso de casación, por cuanto del análisis de la legislación nacional, balizada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no resulta posible negar *motivos de política medioambiental*, hasta el punto de desplazarla en aras de una aplicación -a mi modo de ver improcedente, en este caso- de la exención.



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

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ