

Criterio 1 de 1 de la resolución: **00/00766/2019/00/00**

Calificación: **Doctrina**

Unidad resolutoria: **TEAC**

Fecha de la resolución: **21/05/2021**

**Asunto:**

Impuesto sobre Hidrocarburos. Supresión de la exención para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica (período 01/01/2013-01/07/2018).

**Criterio:**

Considera el Tribunal Supremo Tribunal Supremo en su resolución del recurso de casación 6783/2019, que la supresión de la exención recogida hasta el 1 de enero de 2013 en la Ley de Impuestos Especiales en relación con el biogás destinado a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor es contraria al derecho comunitario puesto que no comparte, en contra de lo señalado por el legislador nacional, que, en relación con el biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez aquel no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

Sin embargo, este criterio jurisprudencial no resulta de aplicación cuando se trata de un combustible de carácter fósil para el que si queda justificado, la supresión por motivos medioambientales de la exención prevista en el artículo 51.2.c) 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.

Reitera criterio de RG 00/04882/2018 (21-05-2021).

**Referencias normativas:**

Ley 38/1992 Impuestos Especiales IIEE

51.2.c)

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

14.1.a)

**Conceptos:**

Biogás...

Energía eléctrica

Exenciones

Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

Impuestos Especiales IIEE

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

Tribunal Económico-Administrativo Central

SALA SEGUNDA

FECHA: 21 de mayo de 2021

PROCEDIMIENTO: 00-00766-2019

CONCEPTO: RESTO IIEE (HIDROCARBUROS, TABACO Y ELECTRICIDAD)

NATURALEZA: RECLAMACION UNICA INSTANCIA GENERAL

RECLAMANTE: XZ SL - NIF ...

REPRESENTANTE: ...

DOMICILIO: ...- España

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

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valladolid de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de fecha 1 de febrero de 2019, por el que se desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos, mediante la rectificación de las autoliquidaciones presentadas por terceros, en relación al Impuesto sobre Hidrocarburos soportado en las adquisiciones de gas natural para destinarlo a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, en los periodos mensuales de julio de 2014 a mayo de 2018, por importe de 7.054.976,46 euros.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 07/02/2019 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 06/02/2019 contra el acuerdo citado en el encabezamiento.

SEGUNDO.- Consta en el expediente escrito presentado por la reclamante, en el que se solicita que se proceda a la rectificación de las autoliquidaciones correspondientes al Impuesto sobre Hidrocarburos -modelo 581- presentadas por un tercero (la entidad **TW S.A.U**) en los periodos mensuales de julio de 2014 a mayo de 2018; y en consecuencia, a la devolución de ingresos indebidos, siendo la cuantía solicitada de 7.054.976,46 euros.

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

TERCERO.- Tras la notificación de la correspondiente propuesta de resolución, por el Jefe de Gestión de Aduanas e Impuestos Especiales de la Delegación de Valladolid, se dicta acuerdo, notificado el día 4 de febrero de 2019, por el que se deniegan ambas solicitudes al considerarse estamos ante un tributo ajustado a derecho no procediendo, en consecuencia, rectificar las autoliquidaciones presentadas por la entidad **TW S.A.U.**, ni reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos derivados de la misma.

CUARTO.- Disconforme con lo anterior, la interesada interpuso en fecha 6 de febrero de 2019, la presente reclamación económico-administrativa, que fue registrada con número R.G.: 00/766/2019.

En el escrito de interposición se solicita de este Tribunal que estime los motivos contenidos en la misma, y dicte resolución por la que se anule el acto impugnado y se ordene la devolución de la cantidad reclamada. Asimismo, la recurrente solicita, al amparo del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

#### FUNDAMENTOS DE DERECHO

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

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

Determinar la adecuación a Derecho del acuerdo de resolución dictado por la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valladolid, citado en el encabezamiento.

TERCERO.- La recurrente solicita el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación con la vulneración del Derecho de la Unión Europea por parte de la normativa interna. En concreto, propone las siguientes redacciones:

- Si debe entenderse que el artículo 14.1.a), en relación con el artículo 15.1.c), 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 se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se regula un impuesto, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos español, en lo que atañe al gravamen de la utilización de gas natural para la producción de energía eléctrica mediante instalaciones de cogeneración / ciclo combinado (Epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 de la Tarifa 1ª del artículo 50.1 y artículo 50.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de impuesto especiales), en la medida en que dicho gravamen no tiene finalidad medioambiental y produce distorsiones en el mercado de la electricidad.
- ¿Debe entenderse que el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (principio de quien contamina paga) en relación con la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se regula un impuesto, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos español en lo que atañe al gravamen de la utilización de gas natural para la producción de energía eléctrica mediante instalaciones de cogeneración / ciclo combinado (Epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 de la Tarifa 1ª del artículo 50.1 y artículo 50.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de impuesto especiales) en la medida en que dicho gravamen no tiene finalidad medioambiental ni determina un régimen de responsabilidad acorde con el principio de quien contamina paga?
- ¿Debe entenderse que la Directiva 2005/89/CE, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad de abastecimiento de electricidad e inversión en infraestructuras, puesta en relación con el artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (principio de quien contamina paga), debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se regula un impuesto, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos español en lo que atañe al gravamen de la utilización de gas natural para la producción de energía eléctrica mediante instalaciones de cogeneración / ciclo combinado (Epígrafes 1.10.1 y 1.10.2 de la Tarifa 1ª del artículo 50.1 y artículo 50.3 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de impuesto especiales) en la medida en que dicho gravamen no tiene finalidad medioambiental ni tiene en cuenta los principios recogidos en la misma, tales como el impacto del gravamen en el coste de la electricidad para los clientes finales?

Respecto de la solicitud de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea establece lo siguiente:

*|El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial:*

*|sobre la interpretación de los Tratados;*

*|sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión;*

*|Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo.*

*|Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal.*

*|Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad.*

Es de señalar que, conforme a la interpretación que hacía el propio Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) del concepto «órgano jurisdiccional», (véase, en ese sentido, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145 apartado 39) a partir de la resolución de 29 de marzo de 1990, se estableció como criterio que el Tribunal Económico- Administrativo Central, es un «órgano jurisdiccional» al reunir los cuatro requisitos exigidos por dicha jurisprudencia, esto es: a) origen legal, b) permanencia, c) jurisdicción obligatoria, y d) decisión en Derecho.

No obstante lo anterior, el TJUE, en su reciente sentencia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander, S. A., C-274/14, ha revisado su doctrina, habida cuenta, en particular, de la jurisprudencia más reciente del Tribunal de Justicia relativa al criterio de independencia a que se atenderá cualquier organismo nacional para que pueda calificársele de «órgano jurisdiccional» a efectos del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (en adelante, TFUE), estableciendo que los Tribunales económico- administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE.

A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Económico-Administrativo, como ya se ha pronunciado, entre otras, en sus reclamaciones RG 3724/2017 y RG 2090/2017, ambas de 26 de febrero de 2020, considera que los Tribunales económico-administrativos no son «órganos jurisdiccionales» a efectos del artículo 267 TFUE.

Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a los Tribunales económico-administrativos la posibilidad de elevar cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. Esta facultad, según señala el Tribunal de Justicia de la Unión recae en los órganos jurisdiccionales:

*|Por otro lado, la existencia de recursos judiciales ante la Audiencia Nacional y el Tribunal Supremo contra las resoluciones que adoptan los TEA en el procedimiento económico-administrativo de reclamación permite garantizar la efectividad del mecanismo de remisión prejudicial previsto en el artículo 267 TFUE y la unidad de interpretación del Derecho de la Unión, dado que dichos órganos jurisdiccionales nacionales disponen de la facultad, o, en su caso, tienen la obligación, de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia cuando para poder emitir su fallo sea necesaria una decisión sobre la interpretación o sobre la validez del Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 31 de enero de 2013, Belov, C-394/11, EU:C:2013:48, apartado 52).*

La pérdida de la facultad para elevar la cuestión prejudicial, según señala la citada sentencia del TJUE de 21 de enero de 2020, no exime a los Tribunales económico-administrativos, de la obligación de garantizar la aplicación del Derecho de la Unión al adoptar sus resoluciones e inaplicar, en su caso, las disposiciones nacionales que resulten contrarias a las disposiciones de Derecho de la Unión dotadas de efecto directo, ya que esa obligación recae sobre el conjunto de autoridades nacionales competentes y no solamente sobre las autoridades judiciales (véanse, en ese sentido, las sentencias de 22 de junio de 1989, Costanzo, C-103/88, EU:C:1989:256, apartados 30 a 33; de 14 de octubre de 2010, Fuß, C-243/09, EU:C:2010:609, apartados 61 y 63, y de 4 de diciembre de 2018, Minister for Justice and Equality y Commissioner of An Garda Síochána, C-378/17, EU:C:2018:979, apartados 36 y 38).

Fijado lo anterior, procede entrar a valorar la adecuación a derecho del acuerdo impugnado ante este Tribunal.

CUARTO.- La reclamante expone que, siendo titular de la instalación de cogeneración denominada **QR-CV**, ubicada en el interior de la factoría **QR**, durante los periodos de julio de 2014 a mayo de 2018, soportó el Impuesto sobre Hidrocarburos, por la adquisición de gas natural para la operación de las instalaciones de cogeneración referida. Las cuotas repercutidas lo fueron por parte de la entidad **TW S.A.U.**, en su condición de suministradora del gas natural utilizado.

El tipo impositivo correspondiente al gas natural utilizado en instalaciones de cogeneración venía recogido en el artículo 50, apartados 1 y 4, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, "Ley 38/1992"), y fue introducido por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante, "Ley 15/2012"). Dicho precepto establecía que el tipo impositivo aplicable a la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración es de 0,65 euros por gigajulio, en tanto que el tipo impositivo aplicable al gas natural atribuible a la actividad de producción de energía térmica útil es de 0,15 euros por gigajulio.

Desde octubre de 2018, la aprobación del Real Decreto-ley 15/2018 recupera la exención que fue suprimida con la Ley 15/2012 para los productos energéticos destinados a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas, estableciendo que la aplicación de la misma permanente.

Considera que el gravamen de 0,65 euros por gigajulio por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración consecuencia que la modificación de la Ley 15/2012 introdujo en la Ley 38/1992, es contraria a la Directiva 2003/96/CE por no estar amparada en razones medioambientales. A tales efectos, y con el objeto de apoyar su posición hace referencia a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 7 de marzo de 2018, relativa al asunto C-31/17 (Cristal Union), que se pronuncia sobre la interpretación que debe otorgarse al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE y su conjunción con lo dispuesto en el artículo 15, apartado 1, letra c), de la misma Directiva.

Asimismo, considera que el hecho de que la exención del IEH relativa a los productos energéticos destinados a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas sea prevista con carácter permanente por el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, indica que **XZ S.L.**, ha soportado indebidamente el IEH, en concepto de carburante para la generación o cogeneración de electricidad, al tipo impositivo de 0,65 euros por gigajulio.

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

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

*(...)*

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

*(...)*

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

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

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

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

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

Tal y como se establece en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, en cumplimiento de lo preceptuado en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE:

*"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 (...).*

*A tal fin, mediante esta Ley (...); se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, **suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil (...).***

*La imposición sobre hidrocarburos además de ser una fuente relevante de ingresos tributarios constituye un potente instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente plenamente asentado en nuestro ordenamiento jurídico.*

*Si bien los combustibles líquidos destinados principalmente al transporte por carretera o al sector residencial, han venido contribuyendo a estos objetivos a través de sus tipos actuales del Impuesto sobre Hidrocarburos, el gas natural ha venido disfrutando de un tipo impositivo igual a cero, permitido temporalmente por el artículo 15.1.g) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.*

La inminencia del final del periodo indicado en la Directiva 2003/96/CE, el incremento en las cuotas nacionales de consumo de gas natural que se ha producido durante estos años, así como, la coherencia en el tratamiento de las diferentes fuentes de energía, aconsejan aplicar niveles de imposición estrictamente positivos para aquellos usos del gas natural que se encuentran regulados a tipo cero, por lo que en el Título III de esta Ley, mediante la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), se establece un tipo positivo al gas natural utilizado como carburante en motores estacionarios, así como, al gas natural destinado a usos distintos a los de carburante.

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

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

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

De esta manera, el artículo 51 de la LIE queda redactado, a partir de 1 de enero de 2013, de la siguiente manera:

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

(...)

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

c) Letra suprimida.

(...)

Elimina, por tanto, la Ley 15/2012, las exenciones para la producción de electricidad por motivos medioambientales amparándose en el propio texto de la Directiva 2003/96.

Frente a ello, defiende la reclamante la falta de finalidad medioambiental en el gravamen introducido por la Ley 15/2012, al considerar que los elementos estructurales de este impuesto se configuran con total abstracción de la supuesta finalidad ambiental que formalmente podría justificar la creación de este tributo, al tiempo que la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, obliga a que el destino de lo recaudado sea financiar los costes del sistema eléctrico, a través de los presupuestos, sin quedar afecta esa recaudación, por tanto, a ningún fin medioambiental, ya sea general o específico. Considera asimismo, que no puede haber traza de finalidad medioambiental alguna en un impuesto que grava a tarifa fija una actividad como la de producción eléctrica, sin modular en modo alguno la carga tributaria en función del carácter más o menos contaminante de las tecnologías empleadas y, con ello, sin conseguir el efecto de incentivar una producción medioambientalmente más eficiente que dice abanderar, por lo que la finalidad específica de la norma no es la medioambiental sino la meramente presupuestaria.

Sin embargo, la eliminación de las exenciones del artículo 51.2.c) de la Ley de Impuestos Especiales es perfectamente acorde con el espíritu y finalidad de la Directiva 2003/96/CE. En este sentido se ha pronunciado el Tribunal Central en su resolución de 15 de julio de 2019 (R.G.:673/2017) y en su resolución de 25 de enero de 2021 (R.G.: 2154/2019).

El artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96 tiene un contenido doble. Por un lado, el primer inciso establece una exención obligatoria para los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. **Por otro lado, el segundo inciso establece una excepción a la obligatoriedad de la anterior exención, por motivos de política medioambiental. Es decir, el legislador de la Unión ha establecido que la exención del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE puede dejarse de aplicar cuando el Estado miembro lo considere conveniente por razones medioambientales.**

De lo anterior se deduce, que es precisamente por estas razones, por las que el Tribunal de Justicia de la UE, de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 2003/2006, reconoce la posibilidad de establecer excepciones al régimen de exención obligatoria prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a) de dicha Directiva como queda explicitado en la propia sentencia alegada por la entidad:

"18. En su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 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.

(...)

21. Según reiterada jurisprudencia, las disposiciones relativas a las exenciones establecidas por la Directiva 2003/96 deben recibir una interpretación autónoma, basada en su tenor, la sistemática de dicha Directiva y en los objetivos que esta persigue (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 y C-44/13, apartado 25, y de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivu statykla, C-151/16, apartado 24 y jurisprudencia citada).

22. En primer lugar, procede señalar que del propio tenor de la primera frase del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se desprende que los Estados miembros tienen la obligación de eximir del impuesto previsto en dicha Directiva a los «productos energéticos utilizados para producir electricidad».

23. Debe observarse que tal tenor en modo alguno excluye del ámbito de aplicación de esa exención obligatoria a los productos energéticos que utiliza una instalación de cogeneración como aquella de que se trata en el litigio principal para la producción de electricidad. En efecto, resulta que una instalación de esas características utiliza «productos energéticos para producir electricidad», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96.

24. En segundo lugar, por lo que atañe a la sistemática de la Directiva 2003/96, ha de observarse que es verdad que esta no pretende establecer exenciones de carácter general (véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholtz C-79/10 apartado 23 y de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft C-250/10 no publicada apartado

Sistema Mannesmann, C-107/10, apartado 23, y de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, no publicada, apartado 19).

25. Asimismo, 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 (véanse las sentencias de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana, C-145/06 y C-146/06, apartado 36, y de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 45), sus disposiciones no pueden interpretarse de manera extensiva, so pena de privar de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la antedicha Directiva.

26. Siendo ello así, tal como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, apartados 29 a 33).

"27 Además, debe observarse que, cuando el legislador de la Unión ha querido permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones a ese régimen de exención obligatoria, lo ha previsto de manera explícita, respectivamente, en el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, conforme al cual estos pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental, y en el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de dicha Directiva, en virtud del cual los Estados miembros que eximen a la electricidad producida por los pequeños productores deben someter a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad.

28. Por tanto, de la sistemática de la Directiva 2003/96 se desprende que, con excepción de esos dos casos específicos, la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), frase primera, de dicha Directiva, se impone a los Estados miembros de manera incondicional.

29. En tercer lugar, por lo que atañe a los objetivos perseguidos por la Directiva 2003/96, es preciso, para empezar, observar que esta Directiva, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, pretende, 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 este sentido, en particular, las sentencias de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtung-Service, C-43/13 y C-44/13, apartados 31 y 33; de 2 de junio de 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, apartado 32, y de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, apartado 26).

30. A este efecto, por lo que atañe a la producción de 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 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, como ha señalado el Abogado General en los puntos 56 a 62 de sus conclusiones.

31. Pues bien, si los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad por una instalación de cogeneración, como aquella de que se trata en el litigio principal, no quedasen eximidos del impuesto en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, se produciría precisamente un riesgo de doble imposición, dado que, de conformidad con el artículo 1 de dicha Directiva, la electricidad producida de este modo estaría gravada también.

32. Es verdad que la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, ya que, como se ha indicado en el apartado 27 de la presente sentencia, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, un Estado miembro puede someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental (véase la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, apartado 51).

33. Sin embargo, resulta que, si una instalación de cogeneración, como aquella de que se trata en el litigio principal, quedase privada de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 solo porque no produce únicamente electricidad, sino calor y electricidad de manera combinada, ello podría dar lugar, como se desprende de las circunstancias del litigio principal, a una desigualdad de trato entre los productores de electricidad, lo cual generaría distorsiones de la competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft, C-250/10, no publicada, apartados 17 y 18).

34. Por otra parte, debe recordarse que la Directiva 2003/96, como se señala en sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, apartado 26).

35. Pues bien, gravar los productos energéticos que utiliza una instalación de cogeneración como aquella de que se trata en el litigio principal para la producción de electricidad, habida cuenta del riesgo de doble imposición que ello implica, sería contrario al antedicho propósito de la Directiva 2003/96.

36. En efecto, tal como se desprende, en particular, de 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, 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.

37. Asimismo, ha quedado acreditado que, tal como se desprende del considerando 20 de la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de octubre de 2003, por la que se establece un régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero en la Comunidad y por la que se modifica la Directiva 96/61/CE del Consejo, la cogeneración da lugar a menos emisiones de CO<sub>2</sub> por unidad de rendimiento que la producción separada 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.

39. Esta interpretación no puede ser puesta en entredicho por el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

40. En efecto, el régimen facultativo previsto en esta disposición, en virtud del cual los Estados miembros pueden eximir parcial o totalmente a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad o reducir su nivel de gravamen, no puede constituir un elemento determinante a la hora de definir el alcance de las exenciones obligatorias previstas

en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 (véase, por analogía, la sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul, C-391/05, apartado 29).

41. A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, cuando una disposición del Derecho de la Unión pueda ser objeto de varias interpretaciones, deberá darse prioridad a la que permita garantizar su eficacia (véanse, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 2008, Afton Chemical, C-517/07, apartado 43, y de 10 de septiembre de 2014, Holger Forstmann Transporte, C-152/13, apartado 26).

42. Pues bien, tal como se desprende de los apartados 26 a 28 de la presente sentencia, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 impone a los Estados miembros la obligación incondicional de eximir a los productos energéticos utilizados para producir electricidad."

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

Así se deduce del apartado 33 de dicha Sentencia:

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

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

Concluye el TJUE que los productos energéticos empleados en la producción de electricidad, incluidos aquellos utilizados en los procedimientos de cogeneración de calor y electricidad deben quedar exentos del impuesto sobre hidrocarburos de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE.

No obstante, la propia sentencia reconoce que la citada exención que, en principio se configura como obligatoria, puede verse excepcionada por motivos medioambientales de acuerdo con la previsión contenida en la citada Directiva.

En consecuencia, de las consideraciones de la sentencia de 7 de marzo de 2018 del Tribunal de Justicia de la UE no puede concluirse, como hace la reclamante, que la norma nacional infringe la Directiva 2003/96/CE. A juicio de este Tribunal debe considerarse que la normativa nacional aplicable en el momento en que se realizó la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica y calor en la central combinada de titularidad de la interesada, era acorde al Derecho comunitario, por lo que procede desestimar sus alegaciones y confirmar la resolución administrativa por la que se deniega la devolución de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre Hidrocarburos.

Por otra parte, la circunstancia de que el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre haya introducido de nuevo la exención del gas natural destinado a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas, en nada modifica lo anterior en la medida en que dicha modificación no posee efecto retroactivo.

Tal y como se ha señalado la supresión de la exención se realizó al amparo de la excepción prevista en la propia Directiva 2003/96 por lo que durante su vigencia resultaba plenamente aplicable.

No desconoce este Tribunal la reciente sentencia dictada por el Tribunal Supremo en resolución del recurso de casación 6783/2019, en la que se plantea la adecuación al derecho comunitario de la supresión de la exención recogida hasta el 1 de enero de 2013 en la Ley de Impuestos Especiales en relación con el biogás destinado a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor.

Señala la citada sentencia de 23 de marzo de 2021, lo siguiente:

"5. Ya hemos visto que la Directiva 2003/96/CE impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, salvo motivos de política medioambiental.

Tal motivación medioambiental fue la que esgrimió el legislador nacional al suprimir la exención del artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, con la modificación del artículo 28. Cinco de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, señalando en la exposición de motivos que:

"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".

Ahora bien, esa misma motivación medioambiental es la que sirvió al legislador para introducir de nuevo la exención en los términos del vigente artículo 51.4 de la Ley 38/1992, al declarar:

"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."

6. La Sala no comparte que, en relación al biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez que no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

En efecto, el biogás es uno de los productos incluidos en la Directiva 2009/28/CE junto a otras fuentes de energía renovables y

En efecto, el biogás es uno de los productos obtenidos 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 la exposición de motivos de la referida Directiva 2009/28 se declara, con respecto al biogás, que "la utilización de materias agrarias, como el estiércol y los purines, así como otros residuos de origen animal u orgánico para producir biogás ofrece ventajas medioambientales notables tanto en lo que se refiere a la producción de calor y de electricidad como a su utilización como biocarburantes". añadiéndose que "... las instalaciones de biogás pueden aportar una contribución decisiva al desarrollo sostenible en las zonas rurales y ofrecer a los agricultores nuevas posibilidades de ingresos".

Lo expuesto comporta que al biogás le resulte aplicable lo dispuesto en el artículo 14.1. a) de la Directiva 2003/96, que regula una exención de carácter obligatorio para los Estados miembros en relación con los productos energéticos utilizados para producir electricidad, exención cuya aplicación puede eludirse por el legislador nacional sólo cuando existan motivos de política medioambiental debidamente justificados, entre los que no cabe incluir los que afecten a las energías renovables.

Buena prueba de ello es la rectificación llevada a cabo con posterioridad por el legislador en la Ley 38/1992, al justificar la introducción de la exención del biogás en los siguientes términos:

"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."

7. La consecuencia de lo expuesto, es que la Directiva tiene primacía sobre las disposiciones nacionales y que, en consecuencia, puede ser aplicada directamente, conforme expuso el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 7 de marzo de 2018, anteriormente referida, en la que declara que "el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, apartados 29 a 33)".

En su virtud, y toda vez que las disposiciones de la Directiva 2003/96 son claras, precisas e incondicionales, se dan las condiciones necesarias para la aplicación de la doctrina jurisprudencial de la eficacia vertical directa de la normativa comunitaria respecto al ordenamiento jurídico interno, lo que comporta que, en virtud del principio de primacía, debe prevalecer sobre las disposiciones contradictorias del derecho interno de los Estados miembros.

(...)

En virtud de lo expuesto, y toda vez que lo que procedía era aplicar dicha normativa comunitaria y no el ordenamiento jurídico interno vigente en esos momentos, por aplicación de la reiterada eficacia vertical directa, la conclusión que se alcanza es la aplicación al biogás de la exención en el impuesto examinada, sin que resulte necesario el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, dada la interpretación realizada en el asunto Cristal Unión referido y tratarse de una normativa estatal ya derogada."

Considera el Tribunal Supremo que la exención prevista para el biogás utilizado en la producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor es de obligatoria aplicación de acuerdo con el tenor del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96, puesto que no comparte, en contra de lo señalado por el legislador nacional, que, en relación con el biogás, existan motivos de política medioambiental que puedan justificar la supresión de la exención que venía aplicándose con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 15/2012, toda vez aquel no es un combustible fósil, sino que se obtiene a partir de recursos renovables.

Sin embargo, como ya ha señalado este Tribunal Central en su resolución de 21 de mayo de 2021 (R.G. 4882/2018), este criterio jurisprudencial no resulta de aplicación al caso que nos ocupa puesto que nos encontramos ante un combustible de carácter fósil para el que si queda justificado, tal y como consta en la exposición de motivos de la Ley anteriormente reproducida, la supresión de la exención por motivos medioambientales.

En definitiva y por los motivos expuestos, procede desestimar las alegaciones de la interesada en este punto confirmando el acuerdo impugnado.

QUINTO.- Alega la vulneración del principio "quien contamina paga" y resto de principios orientadores de las políticas medioambientales e infracción de la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.

La reclamante, además de considerar el gravamen del gas natural contrario al artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, también considera que este contrasta con los principios de protección de la industria de generación en Europa, por imposición de cargas excesivas sobre dicha industria, y que serían contrarias a la Directiva 2005/89/CE, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de abastecimiento de electricidad e inversión en infraestructuras.

Señala el citado precepto 191 del TFUE lo siguiente:

"La política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tendrá como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado, teniendo presente la diversidad de situaciones existentes en las distintas regiones de la Unión. Se basará en los principios de cautela y de acción preventiva, en el principio de corrección de los atentados al medio ambiente, preferentemente en la fuente misma, y en el principio de quien contamina paga."

A la posibilidad de invocar la vulneración del citado principio se ha referido recientemente el TJUE en sentencias de 7 de noviembre de 2019, asuntos C-80/18 a C-83/18 y C-105/18 a C-113/18, en las que estudia la posible vulneración del principio de quien contamina paga por los tributos establecidos por el Estado español por la producción de electricidad a partir de energía nuclear o aprovechando las aguas continentales.

"27. Mediante la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si el artículo 191 TFUE, apartado 2, y el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2000/60 deben interpretarse en el sentido de que se oponen a un canon por la utilización de las aguas continentales para la producción de energía como el controvertido en los litigios principales, que no incentiva el uso eficiente del agua, ni establece mecanismos para la conservación y protección del dominio público hidráulico, y cuya cuantificación se desvincula totalmente de la capacidad de producir daños al dominio público, centrándose única y exclusivamente en la capacidad de generar ingresos de los productores de energía hidroeléctrica.

28. Es preciso recordar que el artículo 191 TFUE, apartado 2, dispone que la política de la Unión en el ámbito del medio ambiente tiene como objetivo alcanzar un nivel de protección elevado y se basa en el principio de que quien contamina paga. Por

*lo tanto, dicha disposición se limita a definir los objetivos generales de la Unión en materia de medio ambiente en la medida en que el artículo 192 TFUE confía al Parlamento Europeo y al Consejo de la Unión Europea, con arreglo al procedimiento legislativo ordinario, la tarea de decidir qué acción debe emprenderse para realizar esos objetivos (sentencia de 4 de marzo de 2015, Fipa Group y otros, C534/13, apartado 39 y jurisprudencia citada).*

*29. En consecuencia, habida cuenta de que el artículo 191 TFUE, apartado 2, que recoge el principio de que quien contamina paga, se dirige a la acción de la Unión, la referida disposición no puede ser invocada en cuanto tal por los particulares a fin de excluir la aplicación de una norma nacional que puede haber sido adoptada en un ámbito comprendido dentro de la política medioambiental cuando no sea aplicable ninguna normativa de la Unión adoptada sobre la base del artículo 192 TFUE que cubra específicamente la situación de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de marzo de 2015, Fipa Group y otros, C534/13, apartado 40 y jurisprudencia citada)."*

De lo dispuesto por el TJUE en su sentencia se deriva que la invocación del principio de quien contamina paga no puede realizarse de forma directa por los particulares para excluir la aplicación de la norma nacional. Es necesario así que el contribuyente identifique la norma comunitaria que se ha vulnerado, señale los motivos en los que se basa su apreciación y que la norma haya sido dictada sobre la base de lo dispuesto en el artículo 192 del Tratado de Funcionamiento de la Unión.

En el presente supuesto la interesada señala que la Ley 15/2012 vulnera lo establecido en la Directiva 2004/35/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 21 de abril de 2004, sobre responsabilidad medioambiental en relación con la prevención y reparación de daños medioambientales.

La citada Directiva fue adoptada sobre la base de lo dispuesto en el artículo 175 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea (actual 192 del TFUE) por lo que la vulneración de la misma puede ser invocada por la interesada en los términos expuestos por el TJUE.

Sentado lo anterior procede examinar en qué medida considera la recurrente que la norma nacional vulnera la normativa Comunitaria.

De la lectura de sus alegaciones se observa que la interesada no identifica los preceptos de la Directiva que entiende vulnerados sino que se limita a señalar de forma genérica que esos principios no se cumplen cuando se suprime la exención del artículo 51.2.c) del Impuesto sobre Hidrocarburos consecuencia de la Ley 15/2012 en la medida en que dicha Ley *en ningún caso señala que la actividad de producción de electricidad sea en sí misma contaminante, ni justifica que la finalidad de la imposición sea evitar o paliar esa contaminación con la excepción de la afirmación señalada que no es otra que la imposición sobre los hidrocarburos constituye un potente instrumento al servicio de la política de protección del medio ambiente.*

Pues bien, del examen del contenido de la citada Directiva no se observa vulneración alguna de la misma por la Ley 15/2012.

Hay que tener en cuenta que la citada Directiva se limita a fijar qué se entiende por daños medioambientales y cuales han de ser las medidas a seguir para la reparación de los mismos.

Como señala su considerando tercero, el objetivo de la Directiva es establecer un marco común para la prevención y la reparación de los daños medioambientales a un coste razonable para la sociedad, objetivo que no se ve vulnerado por la supresión de la exención relativa a la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración.

En relación con la posible vulneración de los principios de protección de la industria de generación en Europa se ha de indicar que la interesada se limita a señalar que estos principios son violados mediante el establecimiento de un tributo como el discutido, sin aportar pruebas concretas que pongan de manifiesto la vulneración alegada, por lo que examinado el contenido de dicha Directiva y no recogiendo mención alguna a cuestiones impositivas, este Tribunal Central no puede concluir que se produzca el quebrantamiento alegado.

Procede, en definitiva, desestimar las pretensiones de la recurrente en este punto.

SEXTO.- Considera que se produce una doble tributación en el proceso productivo de las instalaciones de cogeneración por el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica y el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos en la modalidad de gravamen al gas natural, vulnerándose así el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución española.

Para la delimitación de los elementos o requisitos que han de darse en la producción de doble o plurimposición interna, se debe atender a la identidad de sujeto pasivo y al objeto de la imposición. En cuanto a la identidad de sujeto pasivo, se produce la doble imposición cuando un mismo individuo, en concreto el titular del deber de tributación, resulta gravado por los tributos solapados.

En el análisis de la doble o plurimposición, la apreciación de identidad de sujeto ha de estar referida al verdadero titular del deber de tributación, sujeto gravado por el tributo, por estar éste gravando una manifestación de su capacidad económica.

En este caso, en el caso del IVPEE el impuesto es soportado por los productores de electricidad, mientras que en el Impuesto sobre Hidrocarburos el impuesto es soportado por los consumidores finales en función del producto consumido.

En relación con la identidad de objeto, se afirma que sobre un mismo objeto del tributo o materia imponible puede el sistema tributario establecer varios tributos, siendo lo determinante para que exista doble o plurimposición que se produzca una coincidencia de gravámenes tributarios que se concretan desde una misma manifestación de riqueza (una misma renta, un mismo patrimonio o un mismo gasto) descrita por el legislador como índice de capacidad económica. O sea, desde esta perspectiva, no habrá doble o plurimposición interna si mediante dos o más tributos se grava una misma riqueza imponible con separación de hechos imposables jurídicamente diferenciables. Circunstancia que concurre en el caso que nos ocupa.

La reciente Sentencia del TJUE de 3 de marzo de 2021, asunto C-220/19, que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana en relación a la adecuación a Derecho del IVPEE, establece lo siguiente:

*52 Es cierto que el consumidor final de electricidad podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 64).*

*53 Sin embargo, no sucede así en el caso de autos.*

*54 En efecto, en primer lugar, como observa el tribunal remitente, no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto. Pues bien, en tal situación, el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y, por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercuta íntegramente a estos consumidores. En caso contrario todo impuesto soportado por los productores de electricidad*

operando íntegramente a estos consumidores. En tales casos, todo impuesto dependiente por los productores de electricidad que tuviera una incidencia, aun mínima, en el precio final de la electricidad pagado por los consumidores debería considerarse un impuesto indirecto, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, pese a la falta de vínculo directo e indisoluble entre tal impuesto y el consumo de electricidad.

(...)

58 De las consideraciones anteriores se desprende que el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. Así pues, no cabe constatar un vínculo directo e indisoluble entre este impuesto y el consumo de electricidad.

En consecuencia, como señala el TJUE, el IVPEE se calcula en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados.

Por el contrario, el Impuesto sobre Hidrocarburos que recae sobre el gas adquirido constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad y que recae sobre los consumidores finales.

Por otra parte, en el Auto 69/2018, de 20 de junio de 2018 que inadmite a trámite la cuestión de inconstitucionalidad 503-2018, planteada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en relación con diversos artículos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que regulan el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica, señala el Tribunal Constitucional en su Fundamento Jurídico tercero, lo siguiente:

Para analizar la duda suscitada, debemos traer a colación, aun de forma sucinta, la doctrina constitucional acerca de los principios que aquí están en juego.

a) En primer lugar, nuestra doctrina sobre la capacidad económica como principio rector de la tributación se encuentra resumida en la reciente STC 26/2017, de 16 de febrero, FJ 2. En dicho pronunciamiento, en lo que aquí interesa, hemos recordado que «en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]» toda vez que «el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que ¿tiene que constituir una manifestación de riqueza? (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5)».

b) Por lo que se refiere a la doble imposición a que alude el Auto, la STC 60/2013, FJ 4, enjuiciando el impuesto de Castilla-La Mancha sobre determinadas actividades que inciden en el medio ambiente, afirmó que «una misma actividad económica es susceptible de ser sometida a tributación por gravámenes distintos desde perspectivas diferentes (la obtención de renta, el consumo, la titularidad de un patrimonio, la circulación de bienes, la solicitud de servicios o actividades administrativas, el uso del dominio público, la afectación del medio ambiente, etc.), sin que ello suponga necesariamente una doble imposición, permitida o prohibida, por las normas que integran el bloque de la constitucionalidad». Lo anterior pone de manifiesto que no todo fenómeno de doble imposición está constitucionalmente prohibido, reconociendo el Tribunal que hay casos de doble imposición «permitida».

En este sentido, la STC 242/2004, de 16 de diciembre, FJ 6, citada por el Fiscal General del Estado, referida a dos tasas autonómicas sobre la autorización para realizar obras y para utilizar dominio público, aclara:

«Es más, incluso admitiendo hipotéticamente que se tratase de un supuesto de doble imposición tributaria, tampoco esto determinaría per se la inconstitucionalidad de las normas implicadas, pues la única prohibición de doble imposición en materia tributaria que se encuentra expresamente recogida en el bloque de la constitucionalidad viene establecida en el art. 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA) y ¿garantiza que sobre los ciudadanos no pueda recaer la obligación material de pagar doblemente [al Estado y a las Comunidades Autónomas, o a las entidades locales y a las Comunidades Autónomas] por un mismo hecho imponible» [SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 14; 149/1991, de 4 de julio, FJ 5 A); 186/1993, de 7 de junio, FJ 4 c); 14/1998, fundamento jurídico 11 c), y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 23]. Fuera de este supuesto, la existencia de un doble gravamen por una misma manifestación de riqueza sólo debería analizarse desde el punto de vista del principio de capacidad económica y de la prohibición de no confiscatoriedad a que hace referencia el art. 31.1 CE.»

Por tanto, en nuestro ordenamiento solo está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (estatal) y el IAE (local), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad.

c) A este respecto, el principio de no confiscatoriedad «obliga a no agotar la riqueza imponible ¿sustrato, base o exigencia de toda imposición¿, so pretexto del deber de contribuir, lo que tendría lugar si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el art. 33.1 de la Constitución [el derecho a la propiedad privada]» [SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 B); y 242/1999, de 21 de diciembre, FJ 23, y AATC 71/2008, de 26 de febrero, FJ 6; 120/2008, de 6 de mayo, FJ 1, y 342/2008, de 28 de octubre, FJ 1].

Acerca de este principio también hemos aclarado recientemente que «aunque el art. 31.1 CE haya referido el límite de la confiscatoriedad al ¿sistema tributario¿, no hay que descuidar que también exige que dicho efecto no se produzca ¿en ningún caso¿, lo que permite considerar que todo tributo que agote la riqueza imponible so pretexto del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos (en sentido parecido, STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9) o que sometiese a gravamen una riqueza inexistente en contra del principio de capacidad económica, estaría incurriendo en un resultado obviamente confiscatorio que incidiría negativamente en aquella prohibición constitucional (art. 31.1 CE)» [STC 26/2017, FJ 2].

d) Es oportuno, por último, puntualizar que la función extrafiscal de los tributos se ha examinado por el Tribunal Constitucional fundamentalmente en el ámbito de los tributos propios de las Comunidades Autónomas y en el contexto de la prohibición de doble imposición del artículo 6 de la Ley Orgánica de financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA). En concreto, para valorar la coincidencia entre hechos imponibles, que es lo vedado por dicho artículo 6 LOFCA, tanto en su apartado segundo como en el tercero, hemos considerado muy relevante la posible finalidad extrafiscal de los tributos en liza, siempre que la misma encuentre reflejo en «la estructura» del tributo (por todas, STC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 5).

A tal efecto, hemos calificado como extrafiscales aquellos tributos «que persigan, bien disuadir o desincentivar actividades que se consideren nocivas (por ejemplo, para el medio ambiente), bien, en sentido positivo, estimular actuaciones protectoras de determinada finalidad, todo ello sin perjuicio de que la citada finalidad extrafiscal no sea incompatible con un propósito recaudatorio, aunque sea secundario, lo que es consustancial al propio concepto de tributo» [STC 53/2014, de 10 de abril, FJ 6].

[c)]. Así las cosas, la naturaleza extrafiscal de un tributo es una cuestión de grado, sin que existan casos puros, por lo que en cada situación se debe ponderar si los elementos extrafiscales predominan o no sobre la finalidad recaudatoria.

Señala el Tribunal Constitucional, que solamente está proscrita la doble imposición producida por tributos autonómicos en relación con los estatales o locales. El resto de casos, entre ellos el que se plantea entre el Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica (estatal) y el Impuesto sobre Hidrocarburos (estatal), deben enjuiciarse desde el canon de la capacidad de pago y la no confiscatoriedad.

El enjuiciamiento de la vulneración de tales principios no corresponde a este Tribunal en la medida en que supone apreciar la adecuación de la norma a los principios constitucionales, materia reservada al Tribunal Constitucional.

Así concluye el citado Auto respecto a una eventual violación del principio de no confiscatoriedad:

*No se encuentran razones para sostener que la regulación del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica vulnere el artículo 31.1 CE, pudiendo reiterarse la afirmación de la STC 183/2014, que analizó esta figura desde la óptica de los artículos 14 y 9.3 CE, de que la creación y diseño de este tributo «responde a una opción del legislador» que «cuenta con un amplio margen para el establecimiento y configuración del tributo» (FJ 3), siempre que respete los principios constitucionales, sin que ninguno de los invocados pueda considerarse quebrantado.*

En conclusión, procede desestimar las alegaciones de la recurrente.

Por lo expuesto

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