



Roj: **STS 259/2023 - ECLI:ES:TS:2023:259**

Id Cendoj: **28079130022023100024**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **30/01/2023**

Nº de Recurso: **5047/2021**

Nº de Resolución: **104/2023**

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

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ CL 1414/2021,**
ATS 2812/2022,
STS 259/2023

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 104/2023

Fecha de sentencia: 30/01/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5047/2021

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 24/01/2023

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 5047/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 104/2023

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente

D. Francisco José Navarro Sanchís



D. Rafael Toledano Cantero

D. Dmitry Berberoff Ayuda

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 30 de enero de 2023.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **5047/2021**, interpuesto por el procurador don Laureano, en representación de **AQUONA GESTIÓN DE AGUAS DE CASTILLA, SAU** (sucesora de Aguas de Valladolid, S.A.), contra la sentencia dictada el 12 de abril de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 476/2020.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 12 de abril de 2021 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, que desestimó el recurso núm. 476/2020, interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, de 28 de febrero de 2020, que, a su vez, desestimó la reclamación económico-administrativa núm. NUM000, relativa a devolución de ingresos del Impuesto sobre Hidrocarburos de los años 2015 a 2018.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que desestimamos la demanda presentada por el Procurador de los Tribunales don Laureano, en la representación procesal que tiene acreditada en autos contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de veintiocho de febrero de dos mil veinte, que desestima la reclamación económico-administrativa núm. NUM001, referida a la reclamación de devolución de ingresos del Impuesto sobre Hidrocarburos de los años dos mil quince a dos mil dieciocho, por no ser la misma contraria a derecho, en los términos que se han estudiado en este litigio. Se imponen las costas procesales a la parte actora."

SEGUNDO. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. El procurador don Laureano, en representación de Aquona Gestión de Aguas de Castilla, S.A.U. (sucesora de Aguas de Valladolid, S.A.), presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, imputa a la sentencia de instancia las siguientes infracciones:

(i) 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 (DOUE de 31 de octubre), y

(ii) la sentencia del 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); así como las sentencias 1132/2021, de 23 de marzo de 2021 (RCA/6783/2019: ECLI:ES:TS:2021:1132) y 1285/2021, de 25 de marzo de 2021 (RCA/5322/2019: ECLI:ES:TS:2021:1285) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo.

2. La Sala de instancia, por auto de 14 de junio de 2021, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la representación procesal de la mercantil Aquona Gestión de Aguas de Castilla, S.A.U., como recurrente, y la Administración General del Estado, representada por el Abogado del Estado, como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.



1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 2 de marzo de 2022, apreció que 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 (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), así como de las sentencias 1132/2021, de 23 de marzo de 2021 (RCA/6783/2019: ECLI:ES:TS:2021:1132) y 1285/2021, de 25 de marzo de 2021 (RCA/5322/2019: ECLI:ES:TS:2021:1285) de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Supremo, 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 los productos energéticos y la electricidad utilizada para producir electricidad 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 el artículo 14.1. a) de la Directiva 2003/96/CE, en conexión con el artículo 28.Cuatro de la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que suprimió el art. 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

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."

2. El procurador don Laureano, en la representación acreditada de Aquona Gestión de Aguas de Castilla, S.A.U., asistida del letrado don Jorge de Juan Casadevall, interpuso recurso de casación mediante escrito fechado el 13 de abril de 2022, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce la recurrente que el art. 14.1. a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados Miembros) en relación con los productos energéticos y la electricidad utilizada para producir electricidad, si bien, se deja a los Estados Miembros el modo de implementarla y garantizar la correcta aplicación de esta. Pues bien, la normativa española infringió el referido artículo mediante la eliminación de la exención del art. 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales -en lo sucesivo, "LIH"-.

La sentencia impugnada ha vulnerado el criterio interpretativo sentado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea -"TJUE"- en:

- Sentencia del 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).

Asimismo, contraviene la jurisprudencia sentada por el Tribunal Supremo en su interpretación del precepto en:

- Sentencia 1132/2021, de 23 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 6783/2019, (ECLI:ES:TS:2021:1132).

- Sentencia 1285/2021, de 25 de marzo de 2021, Sala de lo Contencioso-Administrativo, recurso 5322/2019, Isaac Merino Jara, (ECLI:ES:TS:2021:1285).

Afirma que la exención sobre el biogás producido para generar electricidad ha estado vigente en el ordenamiento tributario español menos del año 2013 al 2018, ya que durante esos ejercicios dicha exención fue suprimida por la Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, habiéndose recuperado la misma a partir del 05/07/2018, manteniéndose dicha exención en la actualidad.

Considera que concurren todos los requisitos para postular su efecto directo, en la medida en que el artículo 14.1 A) de la Directiva 2003/96/CE establece una exención obligatoria para los Estados Miembros en relación con los productos energéticos y la electricidad utilizada para producir electricidad.

Sostiene la aplicabilidad al caso del criterio sentado por el Tribunal Supremo en sus sentencias de fecha 23 y 25 de marzo de 2021, cuya infracción por parte del Tribunal de instancia denuncia. Destaca la importancia de las referidas sentencias, toda vez que sientan como criterio que al biogás le es aplicable lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96, que regula la exención obligatoria para los Estados miembros en relación con los productos energéticos utilizados para producir electricidad. Y dado que lo dispuesto en la Directiva 2003/96 resulta claro, preciso e incondicional, es de aplicación el efecto directo vertical *in bonus* del Derecho de la Unión Europea respecto al ordenamiento jurídico interno.

Añade que "los postulados que se establecen en las sentencias del Tribunal Supremo de fecha 23 y 25 de marzo de 2021 son de suma importancia para el presente caso, siendo el criterio jurisprudencial sentado por nuestro Alto Tribunal de plena aplicación al procedimiento que resuelve la Sentencia de instancia, no



habiendo sido el mismo asumido por el TSJ de Castilla y León" y concluye que "procede estimar el recurso de casación interpuesto, anular la sentencia dictada por el TSJ de Castilla y León y estimar las pretensiones de esta representación por la incorrecta aplicación 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 los productos energéticos y la electricidad utilizada para producir electricidad".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] se proceda a dicta (sic) en su día, sentencia por la que casando y anulando la sentencia recurrida, se estime plenamente el recurso en los términos expuestos".

CUARTO. Oposición del recurso de casación.

El abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición en fecha 28 de abril de 2022, en el que, tras referir las modificaciones legislativas que han afectado al biogás, aduce que conforme a la Ley 38/92 el biogás es un producto sujeto y no exento en la producción de energía eléctrica entre el 1-1-2013 y el 4-7-2018 y recuerda el criterio de interpretación estricta que en materia de exenciones contiene el artículo 14 de la Ley General Tributaria.

Sostiene que la eliminación de la exención se explica en la Exposición de Motivos de la propia Ley 15/2012 por la existencia de razones medioambientales, consistentes en los efectos nocivos para la atmósfera de la combustión de las sustancias cuyo consumo quedó sujeto al gravamen, y añade que "[e]l legislador no distinguió en este punto entre el gas natural y el biogás, aunque se hiciera particular referencia a los combustibles fósiles, por ser los de mayor poder contaminante, lo que no excluye que el biogás pueda ser contaminante aunque lo sea en menor medida. Y si bien es cierto que la Ley 6/2018 reintroduce el beneficio para el biogás para facilitar el "cumplimiento de objetivos de naturaleza medioambiental", ello no significa que el biogás carezca de impacto medioambiental, y el cambio puede explicarse por la finalidad de potenciar esta fuente de generación de electricidad que, si bien contamina, produce un efecto contaminante menor que otras fuentes. Es una decisión del legislador que entra dentro de los márgenes otorgados por el art. 14 de la Directiva".

Por último, señala que "respecto del periodo julio a diciembre, en el que ya se había reintroducido normativamente la exención, la cuestión que se plantea es distinta y la denegación es conforme a derecho puesto que existe un acto firme denegatorio de la exención que fue consentido por la recurrente".

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte sentencia que lo desestime confirmando íntegramente la recurrida".

QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.

Por providencia de 3 de mayo de 2022, el recurso quedó concluso y pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la no necesidad de dicho trámite atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 18 de noviembre de 2022 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a. Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 24 de enero de 2023, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.

1. El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Tercera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, impugnada en casación por la representación procesal de la mercantil Aquona Gestión de Aguas de Castilla, S.A.U., es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en determinar, a la luz de 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), así como de las sentencias 1132/2021, de 23 de marzo de 2021 (RCA/6783/2019: ECLI:ES:TS:2021:1132) y 1285/2021, de 25 de marzo de 2021 (RCA/5322/2019: ECLI:ES:TS:2021:1285) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, 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 los productos energéticos y la electricidad utilizada para producir electricidad 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".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, son los siguientes:

2.1. La recurrente afirma que dispone de una instalación de cogeneración con la que produce electricidad y calor para sus propios fines -con independencia de que el sobrante pueda incorporarse a la red general- generando menores emisiones de gases de efecto invernadero que la producción separada de electricidad y calor, empleando para ello biogás obtenido de la descomposición de desechos de tipo orgánico.

2.2. Al suprimirse por Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales para la Sostenibilidad Energética (BOE de 28 de diciembre), la exención hasta entonces prevista en el artículo 51.2. c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre), la recurrente vino presentando las correspondientes autoliquidaciones del impuesto especial sobre hidrocarburos, a través del modelo 581.

En fecha 27 de febrero de 2019, como consecuencia del pronunciamiento del TJUE en su sentencia de 7 de marzo de 2018, asunto C-31/17, presentó solicitudes de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos respecto del modelo 581, ejercicio 2015 a 2018, solicitándose la devolución de los importes ingresados en cuantía de 41.121.35 euros, más los intereses de demora. Consideraba que la fabricación de biogás debía considerarse exenta del impuesto por efecto directo vertical ascendente de lo previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE.

Por acuerdo de la Jefa de la Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales, de la Delegación de Palencia, notificado el 20 de mayo de 2019, se deniegan ambas solicitudes al considerar que estamos ante un tributo ajustado a derecho no procediendo, en consecuencia, rectificar la autoliquidación objeto de la solicitud ni reconocer el derecho a la devolución de ingresos indebidos derivados de la misma.

2.3. Formulada reclamación económico-administrativa contra el referido acuerdo, el Tribunal Económico-Administrativo de Castilla y León por resolución de 28 de febrero de 2020, desestimó la reclamación al considerar que la Ley 38/1992 es una norma vigente, por lo que los actos de aplicación de los tributos derivados de aquella, deben considerarse válidos, en la medida que se ajustan a lo previsto en dicha normativa, rechazando que la Administración Tributaria deba pronunciarse sobre si una norma vigente de rango legal, como son los artículos 50 y 51 de la citada Ley 38/1992, vulneran o no la normativa comunitaria.

2.4. Frente a dicha resolución, la actora dedujo recurso contencioso-administrativo, núm. 476/2020, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, que fue desestimado en sentencia de 12 de abril de 2021, objeto del presente recurso de casación.

La sentencia se remite a la dictada por esa Sala en fecha 9 de abril de 2021, recurso PO 475/2020, respecto de un asunto " *análogo al aquí enjuiciado con relación a una empresa diferente que actúa con la misma representación y defensa que la ahora actora (...)*" en la que la *ratio decidendi* es la siguiente:

"De estas consideraciones extrae la Sala la conclusión de que la cambiante la normativa interna, en los términos que afectan al litigio, no contradice la legislación comunitaria, sino que la aplica, en sus dos vertientes, de seguir la regla la regla general y de regular la excepción que se permite aplicar y por ello no hay contradicción, ni es procedente plantear cuestión prejudicial alguna, pues no se aprecia conflicto de ninguna clase. Y ello permite concluir, además, que la negativa de la Administración Estatal de Administración Tributaria a la petición de la obligada tributaria respecto a los tributos pagados en el tiempo en que ella reclama, fue ajustada a derecho y debe desestimarse, como se hace, su pretensión" (sic).

Tras reproducir los términos de la sentencia indicada, añade lo siguiente:

"Así pues, elementales exigencias del principio de igualdad en la aplicación jurisdiccional de la Ley imponen adoptar idéntica decisión pues no concurren en el presente supuesto circunstancias fácticas o jurídicas diferentes que aconsejen variar la decisión tomada.

Por último, respecto a la situación diferente correspondiente a los meses de julio a diciembre de 2018 posteriores a la modificación del artículo 51.4 de la LIIIEE por la Ley 6/2018, de 3 julio, y la modificación del artículo 51.2.c de la LIIIEE por el Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 octubre, también procede la desestimación del recurso como se recoge en el acuerdo de 20 de mayo de 2019, de la Jefa de la Dependencia de Aduanas e IIEE que desestima la solicitud de devolución de ingresos indebidos: "*el interesado solicitó y se denegó la exención del biogás en aplicación de dicha Ley 6/2018 mediante acuerdo D34200-18-001015 al no cumplir con los requisitos establecidos. Al no haber recurrido dicho acto ha devenido firme; por tanto, las autoliquidaciones correspondientes a los periodos julio a diciembre de 2018 no pueden ser rectificadas al no gozar de la exención*



del art.51.4 de la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales ", y recuerda el Abogado del Estado en el escrito de contestación a la demanda; y sin que la parte actora haya alegado nada sobre esta cuestión".

3. La cuestión suscitada en el auto de admisión ha sido objeto de examen y resolución en dos sentencias de esta Sala, coincidentes prácticamente en el tiempo con la sentencia impugnada en casación, como lo pone de relieve la fundamentación del auto de admisión, cuando afirma, en su razonamiento jurídico quinto, lo que a continuación se transcribe:

"[...] 2. Además, la Sala Tercera (Sección Segunda) de este Tribunal Supremo ha dictado las sentencias de 23 y 25 de marzo de 2021 (RRCA 6783/2019:ES:TS:2021:1132 y 5322/2019: ES:TS:2021:1285), que respaldan la interpretación propugnada aquí por la parte recurrente, siendo notorio, pues, el interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia que este recurso presenta [...]"

SEGUNDO.Remisión íntegra a las sentencias de 23 y 25 de marzo de 2021 , pronunciadas en los recursos de casación núm. 6783/2019 y 5322/2019 .

Esta Sala en sentencia de 23 de marzo de 2021, pronunciada en el recurso de casación núm. 6783/2019, a la que le siguió la de 25 de marzo dictada en el recurso 5322/2019, ha resuelto pretensiones idénticas a las que aquí se ventilan, y en ella ha dado amplia respuesta, debidamente motivada y razonada, a los argumentos invocados en dicho recurso y, por ende, en este recurso, deducido por la representación procesal de la mercantil Aquona Gestión de Aguas de Castilla, S.A.U. Cabe, por tanto, una remisión *in toto* a lo que en la referida sentencia hemos dicho de forma exhaustiva.

Hemos afirmado entonces y reiteramos ahora, lo siguiente:

"3. 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 su artículo 14, apartado 1, letra a), establece que:

"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 (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000 (DO 2000, L 193, p. 73)], 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".

Esta Directiva ha sido interpretada en la Sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2018, asunto C-31/17, *Cristal Unión*, en los siguientes términos:

"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.

...

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, EU:C:2008:429, 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.

...

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, EU:C:2017:640, apartado 26).

...

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.

...

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

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".

4. La evolución que ha tenido la exención examinada ha sido la siguiente.

Hasta el 1 de enero de 2013, el consumo de hidrocarburos con destino a la producción de electricidad o a la cogeneración de energía eléctrica y térmica estaba exento del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, en virtud del artículo 51.2.c) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, sin distinción de clase de hidrocarburos ni de instalación de producción.

En fecha 1 de enero de 2013, entró en vigor la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, que comportó una revisión del tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. En efecto, dicha Ley, por lo que interesa a este recurso, fundándose en que " *las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero*", suprimió a partir del 1 de enero de 2013, el apartado 2. c) del artículo 51 de la LIIIE, en el que hasta ese momento se contemplaba una exención vinculada 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*", por lo que, además de los hidrocarburos fósiles, el biogás, que, como luego se expondrá, no reúne tal condición, quedó al margen del beneficio fiscal que hasta entonces se le había reconocido.

Esta situación varió con la entrada en vigor, el 5 de julio de 2018, de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado, que añadió de manera expresa para el biogás una exención del impuesto sobre hidrocarburos cuando fuese destinado a la producción de electricidad.

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, 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 , EU:C:2008:429 , 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.

Este planteamiento ha sido avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, entre otras, en la Sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Unión*, anteriormente referida, y respaldado por la jurisprudencia de esta Sala, pudiendo citar a tal efecto la Sentencia 1340/2017, de 19 de julio (recurso casación 2752/2016), en la que se declara que:

"Como es bien conocido el principio de efecto directo permite a los particulares invocar directamente una norma europea ante una jurisdicción nacional o europea, independientemente de que existan textos en el Derecho nacional. Fue reconocido por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Van Gend en Loos* del 5 de febrero de 1963, al declarar que el Derecho europeo no solo genera obligaciones para los países de la UE, sino también derechos para los particulares; en consecuencia, los particulares pueden alegar estos derechos e invocar directamente normas europeas ante las jurisdicciones nacionales y europeas.

Distinguiéndose dos aspectos: un efecto vertical y un efecto horizontal. El primero, que es el que nos interesa, interviene en las relaciones entre los particulares y el país, lo que significa que los particulares pueden prevalerse de una norma europea frente al país. En el caso de estar ante Directivas el Tribunal de Justicia les reconoce en algunos casos un efecto directo al objeto de proteger los derechos de los particulares, siempre que sus disposiciones sean incondicionales y suficientemente claras y precisas y cuando el país de la UE no haya transpuesto la directiva antes del plazo correspondiente (sentencia del 4 de diciembre de 1974, *Van Duyn*). En lo que ahora nos interesa, sólo cabe en estos casos el efecto directo vertical, viniendo los Estados miembros de la UE obligados a aplicar las directivas, pero las directivas no pueden ser invocadas por un país de la UE contra un particular (sentencia del 5 de abril de 1979, *Ratti*)".

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".

Dada la coincidencia de los razonamientos de esta Sala, expresados en la sentencia de 23 de marzo de 2021 referida, de la que hemos extraído su fundamentación relevante al caso, con los procedentes en este concreto asunto, procede su íntegra aplicación al actual recurso de casación.

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

La respuesta a la cuestión interpretativa planteada, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que, interpretado a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, *Cristal Unión* contra *Ministre de l'Économie et des Finances*, asunto C-31/17, (ECLI: EU:C:2018:168), así como de las sentencias 1132/2021, de 23 de marzo de 2021 (RCA/6783/2019: ECLI:ES:TS:2021:1132) y 1285/2021, de 25 de marzo de 2021 (RCA/5322/2019: ECLI:ES:TS:2021:1285) de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo, 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 biogás utilizado para producir electricidad.

CUARTO. Resolución de las pretensiones suscitadas en casación.

La lógica consecuencia de lo hasta aquí expuesto no puede ser otra que la declaración de haber lugar al recurso de casación interpuesto por la mercantil *Aquona Gestión de Aguas de Castilla, S.A.U.* contra la sentencia impugnada, pues la Sala de instancia mantiene un criterio diferente del establecido en la doctrina de este Tribunal Supremo.

Asimismo, procederá la estimación parcial de la pretensión actuada en la instancia, toda vez que se excluyen las autoliquidaciones correspondientes a los periodos de julio a diciembre de 2018, que quedaron firmes.

QUINTO. Pronunciamiento sobre las costas procesales.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad, conforme al artículo 139 de la propia LJCA.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

Segundo. Haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Laureano, en representación de **AQUONA GESTIÓN DE AGUAS DE CASTILLA, SAU**, contra la sentencia dictada el 12 de abril de 2021 por



la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sede de Valladolid, en el recurso 476/2020, sentencia que se casa y anula.

Tercero. Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo núm. 476/2020 de la referida Sala, interpuesto por la representación procesal de la mercantil AQUONA GESTION DE AGUAS DE CASTILLA, SAU, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, de 28 de febrero de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa formulada contra el acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones por el Impuesto sobre Hidrocarburos de los periodos mensuales de mayo de 2015 a diciembre de 2018, y devolución de ingresos indebidos, resoluciones que se anulan y dejan sin efecto en cuanto a las autoliquidaciones correspondientes a los periodos de mayo de 2015 a junio de 2018, ambos inclusive, con las consecuencias legales inherentes a dicha declaración.

Cuarto. No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni en la instancia.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ