



Roj: **STS 5957/2025 - ECLI:ES:TS:2025:5957**

Id Cendoj: **28079130022025100335**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **17/12/2025**

Nº de Recurso: **4944/2023**

Nº de Resolución: **1663/2025**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 7012/2023,**
ATS 13272/2024,
STS 5957/2025

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.663/2025

Fecha de sentencia: 17/12/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4944/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/12/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía.

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 4944/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Antonio Naranjo Lemos

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1663/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

D.^a María Dolores Rivera Frade

En Madrid, a 17 de diciembre de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación número 49442023 interpuesto por Compañía Energética de la Roda, S.L, entidad representada por el procurador don Rafael Campos Vázquez, contra la sentencia dictada el 8 de mayo de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el procedimiento 147/2021, sobre la resolución, de 20 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestimatoria de la reclamación, económico administrativa formulada contra el acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente al gas natural adquirido, períodos impositivos de enero a octubre de 2018 por importe de 29.558.29 euros.

Ha comparecido, como parte recurrida, la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación.

El objeto del presente recurso de casación lo constituye la sentencia dictada el 8 de mayo de 2023 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, que desestimó el recurso núm. 147/2021, interpuesto por la recurrente contra la resolución de 20 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, desestimatoria de la reclamación, económico administrativa formulada contra el acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente al gas natural adquirido, períodos impositivos de enero a octubre de 2018 por importe de 29.558.29 euros.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

La Compañía Energética de La Roda, S.L., interpuso reclamación contra el acuerdo desestimatorio de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Hidrocarburos dictado por la Oficina Gestora de IIEE de la AEAT, correspondientes al impuesto soportado en el período comprendido entre enero de 2018 y octubre de 2018, cuantía de la reclamación que se fija en 29.558,29 euros. Resolución que fue reclamada, a su vez, frente al Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía, que dictó resolución desestimatoria en fecha 20 de noviembre de 2020.

TERCERO.- La sentencia de instancia.

Razona la sentencia de instancia, en el FJ noveno a decimotercero: «

«NOVENO.- (...) no puede estimarse la consideración de la demanda referente a que no se justifique la finalidad ambiental, pues ha de coincidirse con el prístino acuerdo liquidatorio en que los productos energéticos, en concreto, los de origen fósil. como el gas natural, cuando se utilizan como carburantes o combustibles generan emisiones nocivas a la atmósfera; en que la utilización de gas natural como carburante en motores, de cogeneración de electricidad y calor útil o en turbinas para producir electricidad es una actividad contaminante; en que la utilización implica quemar el gas natural, emitiendo contaminantes a la atmósfera en cantidades que han sido objeto de estudio y se encuentran documentadas en distintas páginas técnicas, entre las cuales puede consultarse, por ejemplo, la página web del Ministerio de Industria, Comercio y Turismo.

El acuerdo liquidatorio abunda en que el uso del gas natural como cualquier otro combustible fósil tiene consecuencias atmosféricas, que, aunque puedan ser menores que las generadas por otras fuentes energéticas como el carbón o el fuelóleo, suponen un claro daño al medioambiente.

El fomento de la cogeneración reflejado en las Directivas 2003/87, del Parlamento y del Consejo, de 13 de octubre de 2003 y en la Directiva 2012/27/UE del Parlamento y del Consejo, de 25 de octubre de 2012 y en el Real

Decreto 616/2007, de 11 de mayo que se citan en la demanda, no es incompatible en modo alguno con el impuesto liquidado, que ha de reiterarse Su finalidad medioambiental, antes al contrario tanto el fomento de la generación como el impuesto contribuyen a la mejora ambiental.

DÉCIMO.- En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 23 de abril de 2021 (recurso no. 1474/2020) que expresa lo que sigue:

"Las diversas cuestiones planteadas en el presente recurso, han sido ya resueltas por esta Sala y Sección en sentencia 157912020, de 30 de septiembre de 2020 (JUR 2020, 347170) . en el recurso 970/2019, donde hemos desestimado el recurso en base a los siguientes fundamentos que por ser de plena aplicación al presente recurso pasamos a reproducir:

Debiéndonos a los términos de/ debate propuesto por las partes contendientes. la recurrente sostiene que redacción del art. 51.2 de la Ley de Impuestos Especiales que resultó de la citada Ley 15/2012 -en cuanto que ésta excluye de la exención tributaria la utilización de gas natural para cogeneración de electricidad y calor- vulnera el art. 14. 1 a) de la Directiva 2003/96/CE . Enfrente, la representación procesal del TEA R niega la vulneración en cuanto que la exclusión de la exención está amparada en las razones medioambientales a que expresamente se refiere el citado art. 14.1 a).

CUARTO.- La STJUEC. Cristal Unión de 7-3-2018 (JUR 2018, 72565) supone un instrumento interpretativo de primer orden para resolver nuestra cuestión litigiosa debiéndose tener muy presentes sus criterios relativos al art. 14.1 a) la Directiva 2003/96/CE . No obstante su utilidad. tales criterios no llevan per se la estimación del presente recurso contencioso-administrativo puesto que la STJUE Cristal Unión aborda y resuelve de una controversia diferenciada de la que nos ocupa.

En efecto, en aquella STJUE Cristal Unión, el litigio entre la República Francesa y "Cristal/ Unión" se centró en que el Código Aduanero francés fue modificado de modo que los suministros de gas resultaban exentos cuando estuvieran destinados a su utilización como combustible para la generación de electricidad. pero no para cogeneración de calor y electricidad en la cual se utilizase gas natural como combustible.

Según el Gobierno francés. los productos utilizados con esta última finalidad en una instalación de cogeneración estaban comprendidos exclusivamente dentro del ámbito de aplicación del art. 15.1 c) de la Directiva 2003/96 de modo que, a pesar de lo dispuesto en su art. 14.1 a). un Estado miembro no estaba obligado a eximir a la porción de esos productos utilizada para la producción de electricidad. En cambio, "Cristal Unión", el Gobierno irlandés y la Comisión Europea entendían que el art. 15.1 c) , de la Directiva 2003/96/CE no excluye la aplicación del art. 14.1 a), de dicha Directiva, que Obliga a los Estados miembros a eximir a la porción de los productos energéticos utilizada por una instalación de cogeneración para la producción de electricidad- Desde esta perspectiva, el único objeto del antedicho art. 15.1 c) es proporcionar a los Estados miembros la opción suplementaria de eximir parcial o totalmente a la porción de los productos energéticos correspondiente a la producción de calor.

Así pues, el TJUE abordó un tema interpretativo que contraponía el art. 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE y su art. 15.1 c), concluyendo. en el apartado 44 de la sentencia, "que el art. 15.1 c), tiene por objeto otorgar a los Estados miembros una posibilidad suplementaria de establecer una excepción a la imposición de los productos energéticos prevista en el art. 1 de la antedicha Directiva y no excluir la aplicación del régimen de exención obligatoria previsto en el art. 14.1 q), primera frase, de la referida Directiva" para la utilización de gas natural en la cogeneración de calor y electricidad.

Dicha STJUE Cristal Unión, sin embargo. no abordó -aunque lo mencionara- el tema de la extensión y los límites de la "excepción medioambiental" que expresamente contempla el art. 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE ; más concretamente, no abordó las condiciones en que el citado art. 14.1 a) admite, frente a la exención tributaria general, la excepción "por motivos de política medioambiental" en la utilización de determinados productos como el biogás destinados a la producción de electricidad o en la "cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas.

Una de las cuestiones capitales decididas por la STJUE Cristal Unión se refería a Si el art. 15.1 c) de la Directiva 2003/96/CE habilitaba a que los Estados Miembros establecieran a un nivel de imposición más gravoso para los productos utilizados en la cogeneración de calor y electricidad que frente a los utilizados en la producción de electricidad

Concluyó negativamente el TJUE en los apartados 43 y 44 de la sentencia, según "los cuales el régimen facultativo previsto en el citado art. 15.1 "solo puede tener carácter residual. en el sentido de que se limita a permitir que los Estados miembros apliquen un régimen específico que prevea, o bien la exención de dichos productos energéticos. o bien la reducción de su nivel de imposición, siempre y cuando el nivel de imposición establecido garantice la exención Obligatoria de la porción de los referidos productos utilizada para la producción de electricidad [...]. Así pues, el art. 15.1 c) de la Directiva 2003/96 tiene por objeto otorgar a los Estados miembros

una posibilidad suplementaria de establecer una excepción a la imposición de los productos energéticos prevista en el art. 1 de la antedicha Directiva y no excluir la aplicación del régimen de exención obligatoria previsto en el art. 14.1 a), primera frase, de la referida Directiva".

El presente recurso contencioso-administrativo no trata de la interpretación y proyección del mencionado art. 15.1 c) de la Directiva 2003/96 (CE) pues la Ley 15/2012, de 27 de septiembre, otorga idéntico trato fiscal para "la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad" y "la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas"

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

En los considerandos 2 a 5 de la Directiva 2003/96/CE se señala que "la falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior": que "el funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón: que "unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior": y que "el establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición"

Conviene reproducir literalmente el considerando de la Directiva: "Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro, a este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra?"

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

La Exposición de Motivos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales para la sostenibilidad energética aporta la explicación de/ Legislador español la excepción a la exención por motivos medioambientales. Se dice en dicha exposición que "la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero, por lo que, desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce. Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el art. 51.2 c) y 79.3 a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el art. 14. a) de la Directiva 2003/96/CE, que permite a los Estados Miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el art. 15.1c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad. En este mismo sentido, para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía fósil, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil"

No puede decirse que la regulación resultante de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, hubiera dejado vacía de contenido la exención del art. 14.1 de la Directiva: más bien, en términos generales, la regulación puede tenerse como una opción normativa matizada y proporcionada a las finalidades medioambientales que el citado art. 14.1 a) contempla. Tales finalidades medioambientales se evidencian con relación al gas natural o -como se hace

explicito en la Exposición de Motivos- con "otros combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero". De ahí que puede decirse la imposición al gas natural resulta justificada en la denominada excepción medioambiental del art- 14,1 de la Directiva 2003/96/CE del Consejo. de 27-10-2003 §

En sentido contrario se pronuncian las sentencias del Tribunal Superior de Castilla León, de 12 de septiembre de 2022 (recurso no. 196/2021), 28 de noviembre de 2022 (recurso no. 268/2022) y del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco , de 24 de junio de 2022 (recurso nº. 195/2021).

ÚNDECIMO.- Interesa destacar en consonancia con el criterio de la presente sentencia. si bien respecto del impuesto especial del carbón, la reciente sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 2023, dictada en el recurso de casación no. 7889/2020 , interpuesto contra la sentencia dictada el 29 de julio de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso 1075/2018 , promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 24 de mayo de 2018, que, a su vez, había desestimado las reclamaciones económico-administrativas núm. NUM000 ; NUM001 planteadas contra actos de repercusión del impuesto especial sobre el carbón ("IEC").

La Sentencia desestima el recurso de casación y remite íntegramente al criterio y contenido de la sentencia del Alto Tribunal de 19 de enero de 2023, dictada en el recurso de casación nº 6820/2020 y expresa:

"El objeto de este recurso consiste en determinar si la sentencia examinada, pronunciada por la Sección Primera de la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, impugnada en casación por la mercantil Naturgy Generación SL, es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en dilucidar, interpretando el artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre (RCL 1992, 2787y RCL 1993, 150) , de Impuestos Especiales, si para determinar la base imponible en el Impuesto Especial del Carbón debe tenerse en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable"

(...)

En el citado recurso de casación -sustancialmente idéntico a éste- se ha dictado la primera de las sentencias en las que se aborda la totalidad de las cuestiones controvertidas.

Los razonamientos que se exponen a continuación son. por elementales exigencias de los principios de unidad de doctrina y seguridad jurídica, reproducción de los incluidos en aquella sentencia, en la que se abordan idénticas cuestiones fácticas y jurídicas a las que aquí se plantean,

Decíamos en aquella sentencia, y reiteramos ahora, lo siguiente:

".....Por último, es preciso tener en cuenta que el origen y antecedentes de la introducción del Impuesto Especial sobre el Carbón en el ordenamiento jurídico español, se encuentra en la Directiva 2003/96 CE. del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Esta Directiva 2003/96 CE fue traspuesta a nuestro ordenamiento por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporaron al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes. En su exposición de motivos. la Ley 22/2005 señala que, una de las modificaciones que la Directiva 2003/96 es "1.] la creación forma/ de un nuevo Impuesto Especial sobre el Carbón

El impuesto especial sobre el carbón se introdujo por el legislador español como un único impuesto, para todos aquellos usos que. conforme a la Directiva 2003/96/CE , debían ser gravados, al menos. en el mínimo de imposición que establece la disposición comunitaria. En esa configuración inicial del impuesto. se declaró exento el hecho imponible en aquellos casos en que el carbón puesto a disposición se destinara a producir electricidad. Esta exención está autorizada por el art. 14.2 de la Directiva 2003/96/CE , que declara que los Estados eximirán del impuesto en cuestión, a una serie de productos energéticos. entre los que menciona, en su apartado a) a los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad' y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. pues bien, esta exención se introdujo originariamente en la Ley 22/2005. de 18 de noviembre. mediante el art. 79.3.a) que declaró exentas del impuesto especial sobre el carbón las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo para la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor.

No obstante. ese mismo art. 14,2 de la Directiva 2003/96/CE autoriza a los Estados miembros, por motivos de política medioambiental. a someter estos productos a gravamen " sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva". Al amparo de esta previsión comunitaria, la Ley 15/2012, de 27

de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética dispuso dejar Sin efecto la inicial exención del carbón empleado para producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor. La Exposición de Motivos de la Ley 15/2012, recoge que con esta Ley:

(...) (se) revisa el tratamiento fiscal aplicable los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad y a continuación expone los fines de política medioambiental que inspiran esta medida debido a que 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 [...]. Y enumera las medidas adoptadas con tal finalidad: "1C..] Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de [la Ley 38/1992 . ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE . que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad. y, con el artículo 15. 1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad. En este mismo sentido, para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía fósil, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, Se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil [...].

Ahora bien, la técnica legislativa para someter a gravamen a estos productos energéticos para la producción de energía eléctrica. como es el caso del carbón. no es otra que dejar sin efecto la exención inicialmente introducida en el art. 79,3.a) 1-IIEE. por lo que se resultan de plena aplicación el resto de elementos estructurales del tributo. en particular la definición del hecho imponible y la determinación de la base imponible del Impuesto Especial sobre el Carbón. que tiene por finalidad, como se ha explicado anteriormente, la transposición de la Directiva 2003/96 . Por ello esta Directiva, aunque no resulte vinculante respecto a la imposición sobre productos energéticos para la producción de electricidad -al estar excluidos de los niveles mínimos de imposición fijados-, si constituye un importante elemento de interpretación de los elementos generales del Impuesto especial sobre el Carbón, que como se ha dicho son indiferentes al uso o destino del carbón. Pues bien, la Directiva. cuando se refiere a los "Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad" (cuadro C del anexo I). señala que el poder calorífico del carbón se medirá en valor calorífico bruto. y así se recoge en catorce de sus versiones lingüísticas frente a otras nueve. entre ellas la española, en las que se limita a establecer el nivel mínimo de imposición del carbón y el coque en euros por gigajulio. según se utilicen o no confines profesionales. Es relevante que respecto a otros productos energéticos, como es el caso del gas natural. la Directiva establece explícitamente, y así o recoge la versión 'lingüística española, que el nivel mínimo de imposición requerido se expresa en euros por gigajulio. en valor calorífico bruto. Conforme a reiterada jurisprudencia del TJUE una disposición como la examinada debe interpretarse teniendo en cuenta su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (STJU de 10 de julio de 2019, 0:-649/1, apartado 37 y STJU' de 11 de septiembre de 2019, C-383/18 , apartado 26). Habida cuenta de/ contexto en que se regulan los niveles mínimos de imposición de otros combustibles y la finalidad de armonización de la imposición por motivos medioambientales. no existe ninguna razón para que en el caso del carbón la referencia no sea también al valor calorífico bruto. y es por ello que el legislador nacional al trasponer la Directiva. utiliza como elemento de medición el "poder energético " en su totalidad, esto es, al poder calorífico superior.

Es cierto que en el ordenamiento jurídico nacional existen. tal y como aduce la recurrente, diversas normas que hacen referencia al PC] como elemento de medición en diversas Situaciones, no sólo las citadas por el recurrente. sino alguna otra como, por ejemplo, la potencia térmica nominal definida en el art. 12 del Real Decreto 100/2011, de 28 de enero (RCL 2011, 140. 671). que actualiza el catálogo de actividades potencialmente contaminadoras de la atmósfera y Se establecen disposiciones básicas para su aplicación). Pero estas referencias normativas al PC/ no son un dato relevante desde el punto de vista de la interpretación de la norma tributaria, pues se trata de normas ajenas a la finalidad impositiva de gravar el carbón en relación con las externalidades medioambientales que produce su utilización en diversos procesos, también como producto energético para la producción de electricidad."

DUOCECIMO.- Debe hacerse referencia a la petición de decisión prejudicial C833/21 que actualmente está en tramitación ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según publicación obrante en el Diario Oficial de la Unión Europea de 28 de marzo de 2022 (2022/ C 138/19) La referida petición de decisión prejudicial c-833/21 ha sido presentada por la Sala de lo Contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional (Sección T), mediante auto de 14 de diciembre de 2021, en el recurso contencioso-administrativo 1808/2019 , en el que cuestiona si la normativa nacional española, que establece una Imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad, contenida en el Título II de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (artículos 75 a 88), es compatible con el Derecho de la Unión Europea y, concretamente, con 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.

La conclusión del Abogado general es la que sigue: A la vista de cuanto precedes propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Audiencia Nacional del siguiente modo:

<< artículo 14, apartado I, 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 una normativa nacional que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad se ajusta al requisito de que el impuesto debe establecerse "por motivos de política medioambiental" cuando, en una situación en la que el legislador nacional ha invocado para la adopción de dicho impuesto el objeti'0 de proteger el medio ambiente, la finalidad medioambiental no tiene reflejo en la estructura de ese impuesto, cuyo tipo se establece en relación al poder calórico del carbón. su recaudación se destina a financiar los costes del sistema eléctrico nacional y la utilización de Otros productos energéticos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente no se somete a tributación.>>

(...)

Tampoco puede estimarse la existencia de contraste en el gravamen del gas natural por el Impuesto Especial de Hidrocarburos, con los principios de protección de la industria de generación en Europa, con imposición de cargas excesivas sobre dicha industria. contrarias a la Directiva 2005/89/CE, de 18 de enero de 2006, debido a su justificación medioambiental que no infringe la normativa comunitaria ni la nacional lo que evidencia a su vez el respeto a la Directiva 2005/89/CE.

En definitiva, la finalidad medioambiental del impuesto determina que no se produzca un supuesto de doble imposición ni que sea procedente planteamiento alguno de cuestión prejudicial ante el TJUE en los términos expuestos en la demanda.

Por lo expuesto procede la desestimación del recurso.»

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación

1.- Preparación.La representante procesal de la parte recurrente presentó escrito, el 22 de junio de 2023, preparando recurso de casación contra la sentencia dictada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: Los artículos 14.1. a) y 15 apartado 1, letra 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 (Directiva 2003/96/CE) y la interpretación que de esos preceptos hace la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (" TJUE") de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, (ECLI: EU:C:2018:168) ["Sentencia de 7 de marzo de 2018, Asunto Cristal Union"].

El artículo 191.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea ("TFUE"), 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 (" Directiva 2004/35/CE"). Por efectuar una interpretación que confronta de manera manifiesta la interpretación que la Sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2018 (Asunto Cristal Union) efectúa de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética (" Directiva 2012/27/UE")y 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 (" Directiva 2003/87/CE").

La Directiva 2005/89/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de enero de 2006, sobre las medidas de salvaguarda de la seguridad del abastecimiento de electricidad y la inversión en infraestructura (" Directiva 2005/89/CE").

La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 23 de junio de 2023.

2.- Admisión.La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 6 de noviembre de 2024, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

«Determinar, a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, EU:C:2018:168), si el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical ascendente en relación con el gas natural, combustible de origen fósil, que se destine a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones

donde se hayan generado, o, si por el contrario, ese efecto directo no es absoluto al permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones al régimen de exención obligatoria establecido por la Directiva 2003/96, "por motivos de política medioambiental".»

3.- Interposición. La representación de La Compañía Energética de La Roda, S.L., interpuso recurso de casación mediante escrito de 18 de diciembre de 2024.

Concluye el escrito de interposición delimitando el objeto de su pretensión casacional en que, por esta Sala: *«estime el presente recurso de casación y, en su virtud, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida, y estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación número 41/07251/2019 de fecha 20 de noviembre de 2020 en relación con la solicitud de devolución de ingresos indebidos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH) soportado en ejercicio 2014 por la adquisición de gas natural para la operación de instalaciones de cogeneración, la anule y ordene la devolución de los importes indebidamente soportados junto con los correspondientes intereses de demora e imponga las costas causadas en la instancia a la parte demandada.»*

4.- Oposición al recurso interpuesto.

La Abogacía del Estado presentó escrito, el 14 de febrero de 2025, en el cual concluye señalando que: *«SUPLICA A LA SALA que, teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso de casación, previos los trámites oportunos e interpretando los artículos identificados en el auto de admisión y demás procedentes en la forma propuesta en la alegación tercera de este escrito, dicte sentencia por la que lo desestime confirmando la sentencia recurrida.»*

5.- Votación, fallo y deliberación del recurso. De conformidad con el artículo 92.6 de la Ley de la Jurisdicción, y considerando innecesaria la celebración de vista pública atendiendo a la índole del asunto, mediante providencia de fecha 19 de febrero de 2025, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de octubre de 2025 se designó como magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 16 de diciembre de 2025, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del recurso de casación.

La controversia gira en torno a la vulneración del Derecho de la Unión Europea por la supresión de la exención prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96 en relación con la adquisición de gas natural para la producción de electricidad y calor en plantas de cogeneración.

SEGUNDO.- Posición de las partes

La Compañía Energética de la Roda señala que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (en adelante, Directiva 2003/96/CE) obliga a los Estados miembros a eximir de imposición a los productos energéticos utilizados para producir electricidad. De este modo, únicamente podrá quedar sujeta a tributación con impuestos especiales la electricidad producida. Solamente permite el gravamen de los productos energéticos utilizados para producir electricidad con impuestos especiales por motivos de política medioambiental. Es decir, su imposición es por tanto la excepción a la regla general y como toda excepción debe ser interpretada en sentido estricto. Por su parte, el artículo 15.1.c) de la misma Directiva establece que *«los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a: [...] c) los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad»*.

En lo que se refiere a la normativa española hasta el 31 de diciembre de 2012, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en adelante, LIIEE) contenía en su artículo 51 una serie de exenciones entre las que se encontraba, en su apartado 2, letra c), la exención al gas natural consumido en la generación de electricidad.

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en adelante, Ley 15/2012), suprimió la exención contemplada en la letra c) del artículo 51.2 de la LIIEE de modo que el gas natural, utilizado en instalaciones de cogeneración y generación mediante ciclos combinados quedó sometido a tributación.

No obstante, el RD-ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores ha recuperado la exención en el IEH, en su modalidad sobre el gas natural, para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas. De este modo, el artículo 51.2.c) de la LIIIEE vuelve a su redacción originaria.

A juicio de la recurrente, había soportado indebidamente durante los años de vigencia de la Ley 15/2012 el IEH, por el gas adquirido y destinado para la generación o cogeneración de electricidad, al tipo impositivo de 0,65 euros por gigajulio. Este gravamen resultaba improcedente, y ello debido a que era contrario a los artículos 14.1.a) y 15 apartado 1, letra c) de la Directiva 2003/96/CE y la interpretación que de estos ha efectuado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en la sentencia de 7 de marzo de 2018, relativa al asunto C31/17 (Cristal Union). Interpretación, que se ha visto después reforzada por la STJUE de 22 de junio de 2023, Sala Quinta, Endesa Generación SAU contra Tribunal Económico Administrativo Central, asunto C-833/21, Endesa.

La recurrente defendió ante la Sala de instancia que la modificación de las tarifas de la imposición al gas a pesar del carácter medioambiental proclamado por la exposición de motivos de la norma, no tenía una verdadera justificación medioambiental conforme a los parámetros que la jurisprudencia del TJUE ha establecido a los efectos de determinar si un tributo cumple con la referida finalidad extrafiscal.

Planteado así el debate, la sentencia recurrida, concluyó que «la modificación del art. 50 de la Ley 38/1992, de impuestos especiales, por la Ley 15/2012, está justificada por razones medioambientales y es acorde plenamente con la excepción a la exención regulada y permitida en el art. 14 de la Directiva».

Precisamente la cuestión con interés casacional ha sido resuelta por el Tribunal Supremo en las sentencias de 8 de julio de 2024 (casación 4232/2021) 22 de julio de 2024 (casación 4887/2021), en sentido favorable a la tesis mantenida por la recurrente y en sentido contrario a la sentencia recurrida aquí en casación.

En atención a la concordancia apuntada entre la pretensión de la recurrente en el seno de este recurso de casación y la resuelta en las sentencias precitadas -y habiéndose resuelto la cuestión por el Tribunal de Instancia en sentido contradictorio con las sentencias del TS-, solicita que se dicte aquí sentencia en los mismos términos que las sentencias dictadas en los recursos de casación 4232/2021 y casación 4887/2021, respectivamente.

Por su parte, la Abogacía del Estado afirma que no puede desconocer que la cuestión ha sido resuelta por este Tribunal Supremo en las recientes sentencias de 8 y 22 de julio de 2024 (casación 4232/2021 y 4887/2021, respectivamente), en un sentido favorable a la tesis mantenida por la recurrente.

Llegados a este punto, en circunstancias normales, lo que procedería sería el allanamiento del Estado al recurso. No obstante, contra las sentencias mencionadas en el auto de admisión la representación del Estado ha promovido sendos incidentes de nulidad de actuaciones, lo que determina que, hasta que no se resuelvan los mismos y eventualmente, de ser desfavorables a la pretensión del Estado, los hipotéticos recursos de amparo, para evitar un pronunciamiento en el mismo sentido de esa Sala, estimatorio del recurso de la recurrente, tenemos que oponernos al recurso, aunque necesariamente reconduciremos nuestra oposición, tras el dictado de las sentencias por esa Sala, a la argumentación contenida en nuestros escritos promoviendo el incidente de nulidad de actuaciones contra esas sentencias.

Si bien, es cierto que por Auto de 20 de enero de 2025 c. 4232/2021 se ha declarado no haber lugar al incidente de nulidad planteado contra la primera de esas sentencias, la de 8 de julio de 2024, contra la sentencia indicada, una vez agotada esta vía previa, la representación del Estado presentará el oportuno recurso de amparo ante el Tribunal Constitucional por lo que, hasta que dicho Tribunal decida acerca de la admisión del recurso y en su caso estimación del mismo, subsisten las razones para oponerse al recurso evitando así la existencia de situaciones consolidadas.

En línea con los escritos promoviendo el incidente, entiende que las sentencias en cuestión, en primer lugar, infringen el artículo 51.2.c) de la ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en la redacción dada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y de la doctrina del TJUE relativa a la exención discutida.

En este sentido, se ha considerado producida una vulneración del artículo 24.1 CE y del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión por infracción del principio de primacía derivado de la incorrecta aplicación del derecho por el órgano judicial, y, por otro, subsidiariamente, la vulneración del artículo 24.2 de la misma CE, en concreto al derecho a un proceso público con garantías, lo que implica la obligación de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE cuando se den los requisitos establecidos al respecto, infringiéndose si el órgano judicial inaplica la ley española sin hacerlo.

Para fundar, este escrito de oposición, tiene en cuenta el Voto particular unido a las sentencias del Tribunal Supremo dictadas, por ser un fiel reflejo de las infracciones en las que incurren.

En este sentido, de forma sintética, el Voto particular señala:

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

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

3. A partir de tales parámetros no debió haberse estimado el recurso de casación, por cuanto del análisis de la legislación nacional, balizada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no resulta posible negar motivos de política medioambiental, hasta el punto de desplazarla en aras de una aplicación improcedente de la exención».

Por tanto, la jurisprudencia reiterada existe en el sentido de considerar que, interpretado a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17 (ECLI: EU:C:2018:168), y de la STJUE 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, Endesa), el artículo 14.1.a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, sí constituye una exención directa y no voluntaria para los Estados miembros, suficientemente precisa e incondicionada, que está dotada de efecto directo vertical ascendente, pero, al mismo tiempo, la eliminación de esta exención obligatoria, introducida por la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, en relación con el gas natural utilizado para producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, pueda fundamentarse en los motivos de política medioambiental que requiere el art. 14.1.a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE.

Abundando en ello, señala que la infracción consistente en selección irrazonable y arbitraria de una norma aplicable al proceso, lo cual puede dar lugar a una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva por inaplicar una norma nacional sobre la base de una interpretación patentemente irrazonable y arbitraria de la doctrina del TJUE, tiene que ver con el examen por el Tribunal Supremo de diversos elementos estructurales del tributo, en especial el tipo de gravamen y si ello puede desalentar el consumo, lo que le hace llegar a la conclusión errónea, que combatíamos en nuestro escrito, de que dicho tipo de gravamen podía excluir la finalidad medioambiental.

En cuanto a la segunda infracción relacionada con el planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE, debemos señalar, en resumen, que la valoración de la necesidad y pertinencia de plantear una cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea con carácter previo a emitir el fallo que resuelva el litigio, corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que debe asumir esa responsabilidad para tratar que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie sobre una cuestión relativa a la aplicación e interpretación de las disposiciones del Derecho de la Unión Europea, con el valor y la autoridad de cosa interpretada, a los efectos de garantizar la unidad y aplicabilidad del Derecho europeo. Pero ello, no excluye que el Tribunal Constitucional, en su función de garante de los derechos fundamentales, preserve la regularidad del proceso seguido en la instancia interna siguiendo las pautas establecidas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en relación con la doctrina del acto claro y del acto aclarado.

Se apela - en los fallos de esa Sala- a la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2018, CRISTAL UNION, C-31/17, como argumento para desplazar la legislación nacional que sometía a gravamen la utilización del referido producto energético. La sentencia reconoce que el asunto CRISTAL UNION, no resuelve por completo la cuestión que aquí se plantea, pues el núcleo de la decisión del Tribunal de Justicia en ese asunto es el diferente trato dispensado por la legislación francesa a los hidrocarburos según estuvieran destinados a producir electricidad, añadiendo la sentencia que lo relevante es que, en aquel asunto, el Tribunal de Justicia declara la obligación precisa e incondicional de los Estados miembros a tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de aplicar la exención obligatoria sin perjuicio de su potestad para excepcionar ese régimen de exención obligatoria, y someter a gravamen los productos energéticos utilizados

para producir electricidad por razones de política medioambiental (artículo 14. apartado 1, letra a, segunda frase de la Directiva 2003/96/CE).

Tales afirmaciones no avalan sin embargo la conclusión que, posteriormente, decantan las sentencias, hasta el punto de llegar a justificar la estimación del recurso de casación, entre otras consideraciones, sobre el asunto CRISTAL UNION, cuyos dictados proyecta sobre la controversia enjuiciada a través de la doctrina del acto aclarado.

La jurisprudencia del TJUE en la que se basan las sentencias de esa Sala para justificar la aplicación de la doctrina del "acto aclarado" [las sentencias de 7 de marzo de 2018 (C-31/17- CRISTAL UNION) y de 22 de junio de 2023 (C-833/21 ENDESA GENERACIÓN)] dista de considerarse suficiente para fundamentar en el asunto la existencia de un acto aclarado, porque formalmente se refieren a supuestos distintos (la diferencia entre el caso francés y la situación del gas para la generación de electricidad y calor en España esta profusamente explicada en las resoluciones desestimatorias del TEAC y el otro caso se refiere al carbón) y materialmente conducen a sostener la postura contraria a la mantenida ahora por el Tribunal Supremo, ya que llevan a interpretar que un gravamen (en este caso la eliminación de una exención) que implica un incremento del coste de adquisición de determinadas materias (en este caso combustibles fósiles) tiene un efecto desincentivador del consumo de estos combustibles que producen gases de efecto invernadero, con el consiguiente efecto medioambiental.

Es claro también que el Tribunal Supremo está obligado a plantear dicha cuestión, en los términos que contempla el penúltimo párrafo del artículo 267 TFUE y la doctrina del TJUE que excepciona, sin embargo, tal obligación, como ha quedado señalado, mediante la utilización de los criterios del "acto claro" y del "acto aclarado".

TERCERO.- El criterio de la Sala. Remisión a la sentencia 1213/2024, de 8 de julio, dictada en el RCA 4232/2021

El asunto ahora enjuiciado coincide con otro que ya se han resuelto por esta Sala, de ahí que, por preservación de la unidad de doctrina y por seguridad jurídica debemos reiterar la doctrina ya fijada y, por ello, nos remitimos a nuestra sentencia 1213/2024, de 8 de julio, dictada en el RCA 4232/2021.

Por añadidura, el pasado 7 de febrero de 2025, la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de este Tribunal Supremo dictó auto desestimando el incidente de nulidad de actuaciones promovido por la Diputación Foral de Vizcaya contra la sentencia núm. 1420/2024, de 24 de julio de 2024 dictada en el recurso 7199/2021, en el mismo sentido que las citadas *ad supra*, que razona:

«En definitiva, el representante legal de la Diputación Foral de Bizkaia no discute que el marco normativo del litigio sea el acotado en la sentencia, sino que discrepa de la interpretación y alcance de las normas del derecho nacional que hace la sentencia, y de los criterios interpretativos que, a propósito del derecho europeo concernido, extrae de la jurisprudencia del TJUE, en especial de la STJUE de 22 de junio de 2023, cuya relevancia es indudable, por referirse a una cuestión prejudicial que examina la misma norma europea que se invoca para la eliminación de la exención obligatoria. Al fin y al cabo, la tesis del representante legal de la Diputación Foral de Bizkaia es que el gravamen al gas natural utilizado para la cogeneración combinada de calor y electricidad, mediante la exclusión de la exención obligatoria establecida por el art. 14.1.a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 , esta justificado en "motivos de política medioambiental" porque sometiendo a gravamen ese producto energético se "desalienta su consumo". Dicho de otra forma, que el hecho de gravar un producto energético basta para justificar que el gravamen se haga de forma real, y no meramente aparente, por los "motivos de política medioambiental" que invoca la exposición de motivos de la ley 15/2012. Pero lo que establece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular su sentencia de 22 de junio de 2023, (asunto C-833/21) es bien diferente, al declarar (apartado 49), que "[...] es preciso además que, para que esta motivación no sea sino aparente, encuentre confirmación mediante los efectos que esta imposición pueda tener en la realidad [...]", y ello debe constatarse mediante los criterios que fija la jurisprudencia del TJUE y a los que se ajusta nuestra sentencia, siendo la tarea de interpretación de la norma nacional una labor que corresponde a este Tribunal.

[...] En este caso, las sentencias del TJUE en que esta Sala ha fundado su decisión de no plantear cuestión prejudicial por existencia de acto aclarado cumplen todas las condiciones requeridas por la citada jurisprudencia del TJUE, pues resuelven unas cuestiones prejudiciales que se plantean respecto a la misma Directiva 2003/96 e idéntica norma, el art. 14.1.a , segunda frase de la citada Directiva. Por otra parte, no existen diferencias relevantes desde el punto de vista material, pues en los casos examinados, tanto la exención obligatoria como las condiciones que establece el derecho europeo para permitir excepcionar dicha exención, son las mismas, tanto si se trata del carbón como del gas natural utilizado en la generación combinada de electricidad y calor.

[...] el escrito incidental de nulidad no hace sino reiterar las razones jurídicas expuestas por la parte promotora del incidente en sus escritos procesales y utiliza la vía del incidente de nulidad como pretexto -inidóneo, dada su excepcionalidad- para expresar la disconformidad con la fundamentación jurídica de la sentencia firme. Tal planteamiento resulta inviable porque, es de insistir, el mero desacuerdo con los razonamientos empleados y las conclusiones alcanzadas en la sentencia no puede fundar válidamente un incidente de nulidad de actuaciones que, por consiguiente, ha de ser rechazado»(RRJ 4º, 5º y 6º).

En el fundamento de derecho cuarto de la sentencia **1213/2024, de 8 de julio, dictada en el RCA 4232/2021** nos referimos al marco normativo aplicable en los siguientes términos:

«A) Normativa de la Unión Europea.

Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

- Considerandos 2 a 7, 11, 12, 24, 25 y 28.

«(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

(6) De conformidad con el artículo 6 del Tratado [CE], las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad.

(7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.

(12) Los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.

(25) En particular, la generación combinada de calor y electricidad y, a fin de promover la utilización de fuentes de energía alternativas, las energías renovables podrían tener derecho a un trato preferente.

(28) Pueden revelarse necesarias determinadas exenciones o reducciones del nivel de imposición, en particular debido a la falta de una mayor armonización a escala comunitaria, debido a los riesgos de pérdida de competitividad internacional o por motivos sociales o medioambientales [...].»

- Artículo 1

«Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva».

- *Artículo 14, apartado 1, letra a)*

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE [del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, en su versión modificada por la Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10».

- *Artículo 15, apartado 1, letra c)*

«Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

c) los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad».

B) Normativa nacional.

B.1) Sobre el periodo en que estuvo en vigor la exención, en la redacción original del artículo 51 de la Ley 38/1992 (en vigor entre 1 de enero de 2002 y 31 de diciembre de 2012).

- Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Artículo 51

«Estarán exentas, en las condiciones que reglamentariamente se establezcan, además de las operaciones a que se refiere el artículo 9 de esta Ley, las siguientes:

1. La fabricación e importación de los productos objeto del impuesto a los que sean de aplicación los tipos establecidos en su tarifa 2., que se destinen a ser utilizados en usos distintos a los de carburante o combustible.

2. La fabricación e importación de hidrocarburos que se encuentren en régimen suspensivo y que se destinen a:

a) Su utilización como carburante en la navegación aérea, con excepción de la aviación privada de recreo.

b) Su utilización como carburante en la navegación, incluida la pesca, con excepción de la navegación privada de recreo.

c) La producción de electricidad y a la cogeneración de electricidad y de calor.

B.2) Supresión de la exención para el gas natural (en vigor entre 1 de enero de 2013 y 7 de octubre de 2018) por Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

- La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, cuya exposición de motivos es del siguiente tenor:

«Exposición de motivos

La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas

sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.

La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

Los valores y objetivos que informan la presente Ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético.

A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoelectrónica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; se crea un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil.

[...]

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

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

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

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

En este mismo sentido, para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía fósil, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil. [...]».

En cuanto a las modificaciones relevantes para este litigio, hay que reseñar el artículo 28, por el que se introduce la modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

«[...] Cuatro. Se suprime el artículo 51.2.c) y el artículo 51.4 queda redactado de la siguiente forma:

4. La fabricación e importación de los productos clasificados en el código NC 2705 que se destinen a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor en centrales combinadas o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado. A los efectos de la aplicación de esta exención se consideran:

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

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

Código NC 2705 (gas de hulla, gas de agua, gas pobre y gases similares).

B.3) Incorporación nuevamente de la exención en relación con el biogás.

- Ley 6/2018, de 3 de julio de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

Exposición de Motivos

«[...] Por otra parte, se introduce una exención en la fabricación e importación de biogás que se destine a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, lo que facilita el cumplimiento de objetivos de naturaleza medioambiental. [...]».

Artículo 82. Impuesto sobre Hidrocarburos.

«4. La fabricación e importación de los productos clasificados en el código NC 2705 y del biogás, que se destinen a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado.

A los efectos de la aplicación de esta exención, la producción de electricidad o la cogeneración de electricidad y calor, deben realizarse en una instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el Título IV de dicha Ley».

B.4) Incorporación exención al gas natural.

El Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores introduce una de modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Dice su exposición de motivos:

«En segundo lugar, se modifica la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, para introducir una exención en el Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos energéticos destinados a la producción de electricidad en centrales eléctricas o a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas. Este gravamen, que afecta principalmente a las centrales de ciclo combinado de gas natural, es trasladado a los precios finales en las horas en que esta tecnología fija los precios del mercado mayorista, por lo que su exención, que ya existía antes de la entrada en vigor de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, permitirá eliminar el efecto multiplicador de estos impuestos sobre los precios del mercado mayorista con carácter permanente, teniendo un impacto tanto mayor cuanto mayor sea el comportamiento marginal del gas natural en dicho mercado.

En la medida en que los impuestos anteriores son tenidos en cuenta a los efectos del cálculo de los parámetros retributivos de las instalaciones de producción de energía eléctrica a partir de fuentes de energía renovables, cogeneración y residuos, se establece un mandato para la revisión de dichos parámetros con efectos inmediatos».

Y en su Disposición final primera. Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales establece:

«[...] Cuatro. Se añade una letra c) al apartado 2 del artículo 51, que queda redactada de la siguiente forma:

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

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

"Central eléctrica": La instalación cuya actividad de producción de energía eléctrica queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento hayan sido autorizados con arreglo a lo establecido en el título IV de dicha Ley.

"Central combinada": La instalación cuya actividad de producción de electricidad o de cogeneración de energía eléctrica y calor útil para su posterior aprovechamiento energético queda comprendida en el ámbito de aplicación de la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico, y cuyo establecimiento y funcionamiento han sido autorizados con arreglo a lo establecido en el título IV de dicha Ley.

La aplicación de esta exención deberá ser solicitada previamente a la oficina gestora por el titular de las centrales de producción eléctrica o de las centrales combinadas de cogeneración de electricidad y autorizada por dicha oficina [...].».

En el fundamento sexto de la sentencia 1213/2024, de 8 de julio, dictada en el RCA 4232/2021 expusimos el juicio de esta Sala de Tribunal Supremo, en los siguientes términos:

«A) Planteamiento del litigio.

La cuestión de interés casacional objetivo planteada en las presentes actuaciones estriba en discernir si la legislación española aplicable en el periodo a que se refiere la solicitud de ingresos indebidos, es acorde con la regulación establecida por el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, del Consejo de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en lo relativo a la posibilidad de establecer un imposición por motivos medio ambientales a los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad, todo ello en relación con el gas natural utilizado en la producción de electricidad, la cogeneración de electricidad y calor o al autoconsumo de electricidad en las instalaciones donde se hubiera generado. Esta cuestión ha suscitado la admisión de varios recursos de casación a los que hace referencia el auto de admisión, concretamente el recurso de casación 4887/2021 contra una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, Sala de Valladolid, desestimatoria de una pretensión análoga a la que es objeto del presente litigio, y los recursos de casación 7195/2021 y 7199/2021, interpuestos por la Diputación Foral de Bizkaia contra sendas sentencias estimatorias de pretensiones análogas, dictadas por el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, por lo que es necesaria la fijación de criterio jurisprudencial respecto a la interpretación de normas de Derecho estatal y de la Unión Europea en las que se fundamentan fallos contradictorios de distintos órganos jurisdiccionales.

La Directiva 2003/96 tiene por objeto, según se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, de conformidad con las modalidades establecidas en dicha Directiva. Al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, dicha Directiva pretende promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia.

El legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 36 y jurisprudencia citada). En este litigio el combustible o producto energético utilizado y que es objeto del gravamen cuya devolución se solicita es el gas natural suministrado, con repercusión del gravamen por Impuesto especial sobre Hidrocarburos, utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y energía térmica útil.

La normativa objeto de examen se basa en el régimen obligatorio de exención previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, que declara que los Estados eximirán del impuesto en cuestión, a una serie de productos energéticos, entre los que menciona, en su apartado a) a «los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad».

Ahora bien, la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, ya que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, los Estados miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental, y ello «[...] sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva».

Con invocación de esta previsión del Derecho de la Unión Europeo, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética dispuso dejar sin efecto la inicial exención que recaía sobre los hidrocarburos como el gas natural empleados para la producción de energía eléctrica y la cogeneración de electricidad y calor. Atendiendo a lo expuesto, se suprime el apartado c) del artículo 51.2 LIE, y se añade un apartado 4, relativo a una serie de productos diferentes que no son objeto de estudio (gas de hulla, gas de agua, etc.).

Tras esta introducción, conviene retomar los antecedentes del litigio. Durante el año 2013 la entidad recurrente soportó, como consecuencia de lo dispuesto en la Ley 15/2012, el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH) por la adquisición de gas natural. El combustible, suministrado por Endesa Energía a la entidad recurrente, Aguas de Barcelona, Empresa Metropolitana de Gestión del Ciclo Integral del Agua, se destinó a la cogeneración de electricidad y energía térmica útil (calor) en la planta que esta última gestiona en el municipio de Prat de Llobregat (Barcelona). En dicho suministro de gas natural, la entidad Endesa Energía, S.A. repercutió las cuotas correspondientes al Impuesto especial sobre Hidrocarburos, al tipo de gravamen correspondiente, al realizarse el suministro para la utilización del gas natural en un proceso de cogeneración de energía eléctrica y calor. En consecuencia, fueron repercutidas las correspondientes cantidades en las facturas expedidas por Endesa Energía, S.A. a Aguas de Barcelona, por un importe total, según afirma la recurrente, de 117.531,89 euros. Aunque inicialmente la solicitud de devolución lo fue por estimar que se había aplicado un tipo de gravamen que se estimaba incorrecto, en vía económico administrativa se planteó la cuestión de la exención obligatoria por efecto directo del régimen obligatorio de exención previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, rechazando la sentencia de instancia la inadmisibilidad del recurso contencioso-administrativo por desviación procesal y por el planteamiento de cuestiones nuevas distintas a las que sustentaron la petición inicial en vía administrativa.

B) No es aplicable el régimen del biogás.

Con carácter previo, conviene aclarar que el gas natural como combustible fósil no puede equipararse con el biogás. De modo que no resulta aplicable automáticamente la jurisprudencia del Tribunal Supremo que declara que el biogás utilizado en la producción de electricidad constituye una exención directa por efecto directo vertical ascendente de la Directiva 2003/96/CE [SSTS de 23 de marzo de 2021 (rec. 6783/2019) y de 25 de marzo de 2021 (rec. 5322/2019)].

Ello es así, en cuanto, tal como se expuso en aquellas sentencias, «el biogás es uno de los productos incluidos en la Directiva 2009/28/CE, junto a otras fuentes de energía renovables y, por tanto, no fósiles, que es definido como el "combustible gaseoso producido a partir de la biomasa", siendo la biomasa "la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos de origen biológico procedentes de actividades agrarias (incluidas las sustancias de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, incluidas la pesca y la acuicultura, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales».

En el presente supuesto, se plantea si el gas natural utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y calor debe considerarse efectivamente exento. Al contrario que el biogás, el gas natural es un combustible fósil. De aquí que no resulten plenamente trasladable el razonamiento de la sentencia, por más que el gas natural es el combustible fósil con menor impacto ambiental, circunstancia de la que haremos consideración más adelante.

C) Las características del uso de gas natural en la cogeneración de electricidad y energía térmica útil (calor).

Para situar la controversia es útil hacer una breve referencia a las características de la cogeneración de calor y electricidad. En estos procesos se produce, mediante la combustión de un producto energético o combustible, en este caso de gas natural, la generación simultánea de energía térmica y de energía eléctrica o mecánica en un solo proceso tal como se define en el artículo 2, punto 30 de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012 relativa a la eficiencia energética. La transcripción de parte de las conclusiones presentadas por el abogado general Sr. Tanchez, presentadas en fecha 22 de febrero de 2018, en relación con el asunto C-31/17, Cristal Unión, resulta bastante ilustrativa sobre el menor efecto contaminante de la cogeneración. Se señala en las referidas conclusiones que: «Una central eléctrica convencional produce electricidad mediante, por ejemplo, la quema de combustibles fósiles como el petróleo, carbón o gas natural para liberar calor. Dicho calor se utiliza para hervir agua con el fin de generar vapor. El vapor hace rotar una turbina que activa un generador, que a su vez produce electricidad. El problema de las centrales eléctricas convencionales es su baja eficiencia. En efecto, cuando se enfría el agua hervida para generar vapor se libera calor al ambiente. Dicho calor se desaprovecha. En cambio, una central de cogeneración recupera el calor que normalmente se pierde en la generación de electricidad para producir energía térmica útil. Por lo tanto, la cogeneración es más eficiente que la generación convencional de electricidad. También genera menores emisiones de gases de efecto invernadero».

D) El esquema de la Directiva 2003/96/CE.

Retomando el esquema de la Directiva 2003/96/CE, el legislador de la Unión obligó a los estados miembros a que graven la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad. Por ello, de conformidad con lo dispuesto en su artículo 14, apartado 1, letra a), los Estados miembros están obligados a eximir de imposición a los productos energéticos utilizados para producir electricidad. En consecuencia, no se podrá gravar dichos productos con impuestos especiales. Solo se podrá

gravar con impuestos especiales la electricidad producida. Se trata, en suma, de una exención obligatoria, por cuanto se establece que:

«1. Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad».

Y a continuación, en la segunda frase de este mismo apartado a) del art. 14.1 de la Directiva 2003/96/CE, se establece la posibilidad de excepción:

«Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10».

Lo anterior se completa con la previsión del artículo 15.1 de la misma Directiva 2003/96/CE, de la siguiente exención que los Estados Miembros podrán o no aplicar específicamente para el caso de la generación combinada de calor y electricidad:

«1. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

c) Los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad».

La primera pregunta que debemos plantearnos para resolver la controversia es si, a tenor de la legislación de la Unión Europea, la utilización del gas natural para la generación de electricidad y calor está incluida en las exenciones obligatorias del artículo 14.1.a) de la Directiva Comunitaria 2003/96/CE.

Pues bien, el alcance de la interpretación del artículo 14.1.a) de la Directiva ha sido abordado por la jurisprudencia del TJUE de forma reiterada. Así, la STJUE de 16 de octubre de 2019, C-270/18 UPM France, S.A., ha declarado lo siguiente acerca de la finalidad de la Directiva y la exención obligatoria prevista en el artículo 14:

«[...] 37 A este respecto, de los objetivos perseguidos por la Directiva resulta que la misma establece un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad que pretende, en particular, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (véanse, en ese sentido, las sentencias de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 29, y de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 34).

38 A este efecto, por lo que atañe a la electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad distribuida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencias de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 30, y de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 35).

39 Así, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 prevé que los Estados miembros deben eximir del impuesto los productos energéticos y la electricidad utilizados, en particular, para producir electricidad».

En lo que aquí interesa, el debate en torno a si es aplicable la exención obligatoria al gas natural utilizado en una instalación de generación combinada de calor y electricidad ha sido resuelto expresamente en la STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, ECLI: EU:C:2018:168).

Dicha sentencia parte del supuesto de hecho de una instalación de cogeneración de calor y electricidad que utiliza gas natural como combustible el cual ha sido gravado con un impuesto interior sobre el consumo. La resolución judicial toma como punto de partida que el Derecho de la Unión quiere fomentar la cogeneración

sobre la base de la demanda de calor útil en el mercado interior de la energía, dado que la cogeneración de alta eficiencia tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria y así se ha tenido en cuenta por diversas Directivas que se han dictado con posterioridad (Directiva 2003/87 , Directiva 96/61) (STJUE de 7 de marzo de 2018, C- 31/2017 , Cristal Unión apartado 36). Asimismo, se tiene en cuenta que la cogeneración da lugar a menos emisiones de CO2 por unidad de rendimiento que la producción separada de calor y electricidad (STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/2017 , Cristal Unión apartado 37).

En coherencia, importa resaltar la conclusión de la referida STJUE de marzo de 2018 de que «El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003 , por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que la exención obligatoria prevista en dicha disposición se aplica a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad cuando esos productos se utilizan para la generación combinada de esta y de calor, en el sentido del artículo 15, apartado 1, letra c), de la referida Directiva».

No obstante, los criterios interpretativos expuestos en la STJUE de 7 de marzo de 2018, cit., no resuelven por completo la cuestión que aquí se plantea, por mas que la parte recurrente construya la esencia de su argumentación sobre la aplicabilidad de la misma, planteamiento que también asume el auto de admisión. Hay que reparar en que el núcleo de la decisión del TJUE en la sentencia de 7 de marzo de 2018, C-31/2017, Cristal Union, es el diferente trato dispensado por la legislación francesa a los hidrocarburos según estuvieran destinados a producir electricidad (exención en los términos del artículo 14.1.a de la Directiva 2003/96/CE) o a la cogeneración de calor y electricidad. En efecto, la legislación francesa sobre la que el Consejo de Estado plantea la cuestión prejudicial, contemplaba la exención de los productos energéticos destinados a producir electricidad prevista con el artículo 14.1.a), pero no establecía la exención de los productos energéticos destinados a la generación combinada de calor y electricidad, sobre la base de que la exención a que se refiere el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE es facultativa y no obligada como la del artículo 14.1.a) Directiva 2003/96/CE . Lo que resuelve la STJUE de 7 de marzo de 2018 está vinculado a este presupuesto de tratamiento disímil por la legislación de Francia, al excluir de la exención del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE a la cogeneración, puesto que el legislador francés estableció la exención a los productos energéticos destinados a producir electricidad, en cumplimiento de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96 , pero, por el contrario, no incluyó, al menos en la porción destinada a producir electricidad, a una instalación de cogeneración de electricidad y calor, solo porque no produce únicamente electricidad, sino calor y electricidad de manera combinada. Lo que afirma la STJUE de 7 de marzo de 2018 es que con ello se introduce una «[...] desigualdad de trato entre los productores de electricidad, lo cual generaría distorsiones de la competencia perjudiciales para el funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía [...]».

Sin perjuicio de lo anterior, conviene tener presente que la STJUE de 7 de marzo de 2018 no resuelve la controversia jurídica desde el plano del derecho a la igualdad, sino que lo relevante es que declara la obligación precisa e incondicional que incumbe a los estados miembros a tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de aplicar la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados para producir la electricidad (apartado 26 de la STJUE de 7 de marzo de 2018), incluidos los utilizados en la cogeneración de electricidad, sin perjuicio de la potestad que, en lo que aquí nos ocupa, se reconoce a los estados miembros para excepcionar ese régimen de exención obligatoria, y someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por razones de política medioambiental (artículo 14. Apartado 1, letra a , segunda frase de la Directiva 2003/96/CE).

De modo que, establecido que el artículo 14, apartado 1, letra a) primera frase de la Directiva 2003/96 impone a los Estados miembros la exención obligatoria de aquellos productos energéticos utilizados para la producción de electricidad y que el TJUE ya se ha pronunciado en este sentido atendiendo a la utilización del gas natural en una planta de cogeneración de calor y electricidad, nos encontramos ante un acto aclarado, y no procede plantear cuestión prejudicial alguna. Como precisa la STJUE de 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21 , Endesa) «[...] La función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro ha sido impuesto «por motivos de política medioambiental» en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 , consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si se ha impuesto efectivamente dicho tributo por tales motivos, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto (véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21 , EU:C:2022:83, apartado 28 y jurisprudencia citada [...]).

Asimismo, es doctrina retirada la que declara que la imposición a los Estados miembros de esta exención establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17 , Cristal Unión o STJUE de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07 , apartados 29 a 33).

E) Sobre los requisitos necesarios para considerar justificada la imposición por motivos medio ambientales.

La siguiente cuestión que se suscita son las condiciones necesarias para que un estado miembro pueda imponer una excepción a la exención obligatoria, mediante la imposición por motivos de política medioambiental de un determinado producto energético, en este caso el gas natural. En efecto, es indiscutible que el Derecho de la Unión permite que los Estados miembros introduzcan excepciones a ese régimen de exención obligatoria, y así lo ha previsto de manera explícita, en el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, conforme al cual estos pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad cuando convergen "motivos de política medioambiental" (STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17, Cristal Unión o STJUE de 27 de junio de 2018, Asunto C-90/17, Turbogás). Ahora bien, ello solo es posible por motivos de política medioambiental.

Por tanto, el debate correcto es si está suficientemente justificada en motivos medioambientales la exclusión de la exención obligatoria que, respecto al gas natural, introdujo, en relación al Impuesto especial Sobre Hidrocarburos, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, en el periodo comprendido entre la entrada en vigor de la modificación que introdujo la supresión del apartado c) del art. 51, 2 de la Ley de Impuestos Especiales, que preveía la exención para el gas natural para producir electricidad y también electricidad y calor, y la posterior recuperación de la misma en la disposición final 1.4 del Real Decreto-Ley 15/2018, de 5 de octubre.

En este punto, resulta sumamente esclarecedora la STJUE 22 de junio de 2023, Asunto C-833/21, Endesa, sobre cuya relevancia se dio traslado para alegaciones a las partes, previa incorporación a los autos, todo ello en la providencia de 7 de julio de 2023. En esta sentencia se establecen los criterios bajo los cuales el TJUE considera que está justificada una imposición por motivos medioambientales en el sentido previsto en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, aunque en ese caso fuera en relación con la imposición a otro combustible fósil, el carbón, lo que, a efectos de la utilidad de los criterios establecidos, resulta secundario ya que se interpreta la misma base normativa para la excepción a la exención.

El primer punto que establece la STJUE de 22 de junio de 2023 es el carácter excepcional del sometimiento a gravamen por motivos de política medioambiental de los productos energéticos utilizados para producir electricidad. Sobre este extremo, la Sentencia de 7 de marzo de 2018, C-31/17 Cristal Unión, ya comentada, contempla también dicha posibilidad, aunque en términos menos precisos, dado el objeto de la controversia entonces planteada.

Dice así la STJUE de 22 de junio de 2023 :

«[...] 33 En efecto, es preciso señalar a este respecto que esta Directiva, como se deduce de sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 32 y jurisprudencia citada).

34 No obstante, la Directiva 2003/96 no pretende establecer exenciones de carácter general. Así, dado que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sus disposiciones no podrían interpretarse de manera extensiva, ya que de lo contrario se privaría de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la citada Directiva (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 30 y jurisprudencia citada).

35 Esta interpretación debe seguirse en particular, como observó el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, en relación con la facultad, concedida a los Estados miembros por el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de introducir una excepción al régimen de exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad. En efecto, tal como se ha recordado en los anteriores apartados 29 y 31, la referida Directiva tiene por objeto establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, debiendo entenderse que esta imposición solo tiene lugar una vez con el fin de evitar la doble imposición de la electricidad. Así pues, la facultad de someter a gravamen por motivos de política medioambiental los productos energéticos utilizados para producir electricidad constituye una excepción al principio de imposición única de la energía eléctrica».

A la vista de lo expuesto, procede subrayar que existe una jurisprudencia del TJUE reiterada y unívoca en torno a la posibilidad de excepcionar la exención obligatoria por motivos de política medio ambiental, como puede ser el caso del gas natural, pero también del carbón, y ello sin perjuicio del objetivo general de evitar la doble imposición.

De modo que la siguiente interrogante que se suscita es ¿en qué condiciones puede considerarse que la imposición del gas natural utilizado para producir electricidad en una planta de cogeneración se ha establecido por motivos de política ambiental en el sentido previsto en el artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva

2003/96 atendiendo a lo dispuesto en la Ley 15/2012? Esto es, ¿qué requisitos deben concurrir para que opere la excepción a la exención obligatoria prevista en el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE.

Como hemos señalado anteriormente, la STJUE de 22 de junio de 2023, asunto C-833/21 Endesa, sobre cuya relevancia para resolver el presente litigio se dio traslado a las partes mediante providencia de 7 de julio de 2023, proporciona los criterios que se deben tener en cuenta para aplicar la excepción a la imposición basada en "motivos de política ambiental", criterios que, además, se han establecido por el TJUE en una cuestión que planteaba la misma base normativa, esto es, la regulación prevista en la Ley 15/2012, si bien a propósito del gravamen de otro combustible fósil, como es el caso del carbón.

La STJUE de 22 de junio de 2023, Asunto C-833/21, Endesa, responde al planteamiento de la cuestión prejudicial que efectuó el órgano judicial que la elevó, sobre si cabe recurrir a los criterios desarrollados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relativa al concepto de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y ello a fin establecer las condiciones de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

A tal fin, la STJUE de 22 de junio de 2023 examina el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y recuerda que dicha disposición «[...] permite a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo, otros gravámenes indirectos que persigan un fin específico» (sentencias de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 58, y de 3 de marzo de 2021, promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 48) (ATJUE de 7 de febrero de 2022, asunto C-460/21, Vapo Atlantic, apartado 20) siempre que estos otros impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA; compatibilidad que "pretende tener en cuenta la diversidad de tradiciones fiscales de los Estados miembros en la materia, en particular la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 18)» (STJUE de 25 de julio de 2018, Messer France SAS, C-103/17, apartado 27);

El paralelismo con el régimen de la excepción a la exención obligatoria del artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE es claro para la STJUE de 22 de junio de 2023, de ahí que se sirva de los criterios establecidos para determinar (i) los "fines específicos" requeridos para que un impuesto indirecto resulte compatible con los impuestos especiales (artículo 1.2 Directiva 2008/118/CE), y, ello a los efectos de establecer (ii) los requisitos que deben reunir las disposiciones de los estados miembros que invoquen los "motivos de política medioambiental" requeridos para la exclusión de la exención obligatoria del artículo 14.1.a) la Directiva 2003/96/CE, y, por tanto, la doble imposición sobre la producción de electricidad (artículo 14.1 Directiva 2003/96). Así lo declara explícitamente:

«[...] 45. Dicho esto los «motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, pueden pertenecer a la categoría de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en la medida en que un gravamen impuesto por tales motivos persigue precisamente el fin específico de contribuir a la protección del medio ambiente [...].»

En torno a qué debe entenderse por "gravamen con fines específicos", la jurisprudencia del TJUE ha venido a señalar unánimemente que constituye un fin específico, el hecho de que la disposición ostenta cualquier objetivo distinto al exclusivamente presupuestario. Así, la STJUE de 22 de junio de 2023 establece:

«[...] 41. Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 41, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 25). [...].»

Y a continuación precisa:

«[...] 42. No obstante, cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 42, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 27). [...].»

Por consiguiente, la STJUE de 22 de junio de 2023 concluye:

«[...] 46. En estas circunstancias, debe considerarse que se impone un gravamen «por motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos son, en principio, menos perjudiciales para el medio ambiente. [...]».

Tal como se ha señalado anteriormente, dicha conclusión resulta extrapolable no sólo al carbón que es utilizado en la producción de electricidad en una central térmica, sino también al gas natural como combustible fósil utilizado en una planta de cogeneración de electricidad y calor al que resulta plenamente aplicable la Directiva 2003/96/CE. Lo relevante, es que en ambos supuestos nos encontramos con combustibles fósiles que están incluidos dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96/CE, siendo incluso menos lesivo para el medio ambiente el gas natural utilizado en centrales de cogeneración. No en vano, la imposición tributaria al gas y al carbón tiene su origen en la reforma introducida en la Ley 38/1992 por parte de la Ley 15/2012, que lo hace con una argumentación común, con las precisiones que se harán.

Así las cosas, debemos valorar si efectivamente cabe la exención por "motivos de política ambiental" a tenor de lo dispuesto en la Ley 15/2012 sin perder de vista que, como precisa la STJUE de 22 de junio de 2023, cit. «[...] la función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro ha sido impuesto «por motivos de política medioambiental» en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si se ha impuesto efectivamente dicho tributo por tales motivos, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto (véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 28 y jurisprudencia citada) [...]».

Es decir, como nos recuerda el TJUE en la referida sentencia de 22 de junio de 2023, la interpretación de la Ley 15/2012 no le corresponde al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sino a los órganos judiciales nacionales. Ello implica que al tratarse de la mera aplicación de requisitos que han sido examinados e interpretados por la jurisprudencia del TJUE, entre otras en la referida sentencia, no procede el planteamiento de cuestión prejudicial alguna al no existir dudas sobre los criterios que permiten excepcionar la exención obligatoria, sobre la base de motivos de política medio ambiental.

Cuestión distinta es si dichos requisitos concurren en las presentes actuaciones, pero ello requiere más bien la interpretación del derecho nacional cuya función le incumbe exclusivamente a los órganos judiciales nacionales tal como se ha mencionado anteriormente, sin perjuicio de tener en cuenta las impresiones que el propio TJUE expone respecto a la Ley 15/2012 en la STJUE de 22 de junio de 2023, cit., y con la metodología que sigue la misma. De este modo, debemos analizar la concurrencia de las siguientes circunstancias que posibilitan la imposición con un fin específico, siendo suficiente que concurra al menos una de ellas. Dichas circunstancias son:

1. Que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición.
2. De no existir este vínculo, que el gravamen se haya concebido, en lo que respecta a su estructura y en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Ahora bien, estas circunstancias deben resultar de la propia disposición en su contenido normativo, sin que las manifestaciones efectuadas en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, en relación con la finalidad medioambiental, resultan bastantes, per se, para acreditar que realmente esa sea la finalidad del impuesto. Dicho de otra forma, es preciso contrastar la pretendida finalidad medioambiental mediante el examen de los efectos que dicha imposición produce, para verificar que la motivación no es meramente aparente, como destaca la STJUE de 22 de junio de 2023, Endesa: «[...] 49. A este respecto, si bien es cierto que resulta del preámbulo de la Ley 15/2012 que ese legislador «tiene como objetivo armonizar [el] sistema fiscal [español] con un uso [de la energía] más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad», es preciso además que, para que esta motivación no sea sino aparente, encuentre confirmación mediante los efectos que esta imposición pueda tener en la realidad [...]».

F) Análisis de la justificación de política medio ambiental de la medida de excepción a la exención obligatoria en la Ley 5/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Teniendo presente el limitado alcance que, como acabamos de explicar, puede tener una justificación explícita de los motivos de política medioambiental, hemos de abordar en primer lugar lo que al respecto dice la Exposición de Motivos de Ley 15/2012, de 27 de diciembre, que introdujo la excepción a la exención obligatoria.

En la exposición de motivos de la Ley 15/2012, después de unas consideraciones generales sobre el carácter contaminante de la generación de electricidad a partir de combustibles fósiles y su impacto negativo sobre el medio ambiente, se justifica la base normativa de la supresión de la exención con lo que seguidamente se transcribe:

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

Es decir, el legislador justifica con dos bases normativas distintas la decisión de supresión de la exención obligatoria prevista en el artículo 14.1.a) primera frase de la Directiva 2003/96/CE . Así, respecto a los productos energéticos para producir electricidad, entre los cuales está el gas natural, sustenta la imposición, mediante la supresión de la exención obligatoria, sobre la base del artículo 14.1.a) , segunda frase, de la referida Directiva. Y a continuación, justifica en el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE la base normativa del sometimiento a gravamen de los productos energéticos utilizados en la generación combinada de calor y electricidad.

Sin embargo, el artículo 15.1.c) de la Directiva 2003/96/CE no autoriza en modo alguno la supresión de la exención obligatoria del artículo 14.1.a) primer inciso, sino, al contrario, como expresa la STJUE de 7 de marzo de 2018 , en su apartado 44, el artículo 15.1.c) otorga una posibilidad suplementaria de dar un tratamiento más favorable a los productos energéticos utilizados en la cogeneración de electricidad y calor. Dice la STJUE de 7 de marzo de 2018 :

«[...] 44. Así pues, el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 tiene por objeto otorgar a los Estados miembros una posibilidad suplementaria de establecer una excepción a la imposición de los productos energéticos prevista en el artículo 1 de la antedicha Directiva y no excluir la aplicación del régimen de exención obligatoria previsto en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la referida Directiva. [...]».

Y ello por cuanto, como señala la STJUE de 7 de marzo de 2018 en su anterior apartado 38, la exención obligatoria del artículo 14.1.a) , primera frase, de la Directiva 2003/96/CE también incluye en la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados en la producción mediante ciclo combinados de calor y electricidad

«[...] 38. Por consiguiente, procede declarar que tanto del tenor del artículo 14, apartado 1, letra a) , primera frase, de la Directiva 2003/96 como de la sistemática y los objetivos de dicha Directiva se desprende que los productos energéticos utilizados para la producción combinada de calor y electricidad están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la exención obligatoria prevista en esa disposición [...]».

El erróneo entendimiento de la funcionalidad de cada uno de estos preceptos de Derecho de la Unión en que incurre la exposición de motivos revela que la invocación de los motivos de política medioambiental para la excepción a la obligatoriedad de la exención es puramente formal. No obstante, hay que profundizar en el análisis de los demás elementos que enumera la STJUE de 22 de junio de 2023 , Endesa, para establecer si se acredita la concurrencia de las circunstancias que justifican la exclusión de la exención por "motivos de política medio ambiental", que, recordamos, son dos, bastando una de ellas:

1. Que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición.
2. De no existir este vínculo, que el gravamen se haya concebido, en lo que respecta a su estructura y en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

G) Sobre la ausencia de afectación de la recaudación a la finalidad de política medioambiental.

Así, comenzando por lo que atañe al destino de la recaudación del impuesto, la doctrina del TJUE exige acreditar un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión. En la medida en que lo recaudado mediante dicho gravamen se destine a fines relacionados con la mejora de ese sistema para poder alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión se ha marcado, incluida la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la neutralidad climática, tales elementos pueden confirmar que el gravamen persigue efectivamente un objetivo de protección del medioambiente tal como ha llegado a requerir el TJUE.

En el presente supuesto, la recaudación se destina íntegramente al Tesoro público, como ocurre con el resto de los impuestos especiales. Esto es, el impuesto sobre hidrocarburos es un impuesto especial de fabricación

armonizado de titularidad estatal, cuyos ingresos se integran en los presupuestos generales del Estado sin que exista un destino predeterminado de carácter medioambiental y mucho menos de reducción del volumen de emisiones de CO₂. En el mismo sentido, la STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12, rechazó la concurrencia de la afectación predeterminada de los rendimientos del entonces Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos, lo que supuso en la práctica negar que dicho impuesto tuviera una finalidad específica.

Por consiguiente, cabe concluir que el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos carece de una afectación específica de sus ingresos relacionados con políticas medioambientales. Es cierto que como todo impuesto goza de un carácter presupuestario, pero el mero hecho de que un impuesto tenga dicha finalidad no basta por sí mismo (STJUE de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12, apartado 27).

H) Sobre la estructura del impuesto

Una vez que se ha descartado el primer requisito, procede examinar el segundo, que versa sobre la estructura del impuesto. Al respecto, debemos comenzar señalando que el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no sobre el uso de aquellos que se consideren menos perjudiciales para el medio ambiente no es concluyente de su finalidad. Debe procederse a examinar las particularidades y características propias del gravamen, pues lo relevante es que el impuesto en cuestión desaliente al consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, para entender que concurre esa finalidad de protección del medio ambiente tal como ha venido manteniendo el TJUE (STJUE 22 de junio de 2023, asunto C-833/21, apartado 55).

Para ello se deben analizar los elementos esenciales del gravamen, en particular, el objeto imponible o el tipo de gravamen, para discernir si dicha estructura influye realmente en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado en la norma (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 42, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 27).

En lo relativo al análisis del hecho imponible, se observa que la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales regula de forma genérica y homogénea el hecho imponible para todos ellos: Impuestos sobre el alcohol, Impuesto sobre Hidrocarburos y el Impuesto sobre las Labores del Tabaco en el artículo 5. En lo que atañe al Impuesto sobre Hidrocarburos ni siquiera se diferencia la producción de electricidad entre la fabricación de electricidad en centrales convencionales como el caso del carbón o las instalaciones de cogeneración.

En este extremo, no es ocioso recordar que, conforme destaca la STJUE de 7 de marzo de 2018, C-31/17 Cristal Unión atendiendo a lo dispuesto en la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE (DO 2012, L 315, p. 1), el Derecho de la Unión quiere fomentar la cogeneración sobre la base de la demanda de calor útil en el mercado interior de la energía, dado que la cogeneración de alta eficiencia tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria. Es más, se afirma expresamente que la cogeneración da lugar a menos emisiones de CO₂ por unidad de rendimiento que la producción separada de calor y electricidad.

Pues bien, si analizamos un elemento estructural básico del impuesto, como es tipo de gravamen aplicable en el periodo impositivo concernido, el artículo 50 Ley Impuestos especiales, disponía que:

«[...] Epígrafe 1.9 Gas natural para uso general: 1,15 euros por gigajulio.

Epígrafe 1.10 Gas natural destinado a usos distintos a los de carburante, así como el gas natural destinado al uso como carburante en motores estacionarios: 0,65 euros por gigajulio.

No obstante, se establece un tipo reducido de 0,15 euros por gigajulio para el gas natural destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilice en procesos de generación y cogeneración eléctrica».

Dichos tipos impositivos coinciden con los que actualmente se encuentran en vigor, una vez que se ha reintroducido la exención por el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores. Es obvio que el tipo impositivo no se cuantifica en función de los daños medioambientales, ni del tipo de industria o tecnología, sino que grava de forma genérica atendiendo a la potencia energética del gas natural consumido. Esto es, no se discrimina atendiendo por ejemplo la tecnología utilizada en el uso de dicho gas, cuando es notorio que las plantas de cogeneración producen un volumen de toneladas de CO₂ inferior.

Lo que importa retener en este punto es que el tipo impositivo grava de manera proporcional según la potencia y sin ningún tipo de progresividad tanto a quienes utilicen el gas natural intensamente como a quienes lo usan escasamente, con independencia, además, de la tecnología o el tipo de planta industrial. En definitiva,

la imposición de un tipo de gravamen de carácter proporcional que tiene en cuenta el valor calorífico del gas natural no resulta relevante para influir en el comportamiento de los productores de electricidad en plantas de cogeneración, en aras a conseguir esa mayor protección del medio ambiente, por lo que cabe concluir que el impuesto especial sobre el gas natural en centrales combinadas, para la producción de electricidad o de electricidad y calor, se encuentra configurado de forma ajena a las consecuencias medioambientales derivadas de este uso del gas natural.

I) Conclusiones.

II) La invocación de criterios de política medio ambiental que se enuncian en la exposición de motivos de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas para la sostenibilidad energética, para someter a imposición el gas natural para producir electricidad o electricidad y calor, es aparente y formal, pues no existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos obtenidos con este gravamen y la consecución de objetivos de protección del medio ambiente y, por otra parte los elementos esenciales de la estructura del impuesto no están configurados de forma que puedan influir en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Por consiguiente, la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, no cumple las exigencias que impone el artículo 14.1.a) segunda frase de la Directiva 2003/96/CE para permitir la exclusión de la exención obligatoria de los productos energéticos para producir electricidad o electricidad y calor».

CUARTO. - Doctrina que se fija.

Por fin, en el fundamento de derecho séptimo de la sentencia 1213/2024, de 8 de julio, dictada en el RC 4232/2021 expusimos la doctrina jurisprudencial y resolvimos las pretensiones, de esta manera:

«La respuesta a la cuestión interpretativa planteada, conforme a lo razonado, debe ser que, interpretado a la luz de la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE) de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17 (ECLI: EU:C:2018:168), y de la STJUE 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, Endesa), el artículo 14.1.a), primera frase, de la Directiva 2003/96/CE, constituye una exención directa y no voluntaria para los Estados miembros, suficientemente precisa e incondicionada, que está dotada de efecto directo vertical ascendente, y que la eliminación de esta exención obligatoria, introducida por la Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética, en relación con el gas natural utilizado para producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, no se fundamenta en los motivos de política medioambiental que requiere el art. 14.1.a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE.

La apreciación de que la referida norma nacional se opone al Derecho de la Unión Europea, al no cumplir la exigencia del artículo 14.1.a) segunda frase de la Directiva 2003/96/CE, de que la excepción a la exención obligatoria se funde en motivos de política medio ambiental, no requiere de planteamiento de cuestión prejudicial. Si bien impera, como regla general, la obligación de que el juez o tribunal competente deba plantear al Tribunal de Justicia una cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión art. 267 TFUE, esto es, la cuestión prejudicial, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo, la propia doctrina del TJUE excepciona de tal deber los casos en que el reenvío resulta innecesario, como aquí sucede, pues hay acto aclarado. La existencia de acto aclarado en lo relativo a la exención obligatoria establecida por el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, resulta de una jurisprudencia del TJUE que establece criterios claros inequívocos expresados, entre otras, en la sentencia (STJUE) de 7 de marzo de 2018, Sala Primera, Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, (ECLI: EU:C:2018:168), y, en la STJUE de 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, Endesa), y esta última, además, respecto a los requisitos para la excepción a la exención obligatoria.

Establecida la disconformidad de la norma nacional con el derecho europeo, la consecuencia debe ser la inaplicación de la norma nacional que excluye la exención obligatoria, y, por tanto, la aplicación de esta última respecto al gas natural que fue objeto de gravamen en la producción de electricidad y calor. Es bien sabido que, según un criterio jurisprudencial constante del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los órganos jurisdiccionales nacionales tienen el deber de no aplicar cualquier norma jurídica de su ordenamiento interno que contravenga lo dispuesto por el Derecho de la Unión Europea. Ello se refiere a todas las normas nacionales, incluidas aquellas que tienen rango de ley. Resulta igualmente conocido que el juego del principio de primacía exige que la norma de la Unión Europea tenga eficacia directa y, en este caso, la exención obligatoria de la imposición al gas natural utilizado para producir electricidad o electricidad y calor constituye una norma con efecto directo, suficientemente precisa e incondicionada, como declara la STJUE de 7 de marzo de 2018 (asunto C-31/17, apartado 26).

QUINTO.- Pretensiones

La Compañía Energética de la Roda solicita que se declare haber lugar al recurso de casación y se estime el presente recurso de casación y, en su virtud, anule y deje sin efecto la Sentencia recurrida, y estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del TEAC desestimatoria de la reclamación número 41/01164/2020 de fecha 20 de noviembre de 2020 en relación con la solicitud de devolución de ingresos indebidos del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (en adelante, IEH) soportado en ejercicio 2018 por la adquisición de gas natural para la operación de instalaciones de cogeneración, la anule y ordene la devolución de los importes indebidamente soportados junto con los correspondientes intereses de demora.

La Abogacía del Estado solicita que se sienta como doctrina que: Si bien, a la luz de los criterios contenidos en la sentencia dictada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea el 7 de marzo de 2018 (Cristal Union contra Ministre de l'Économie et des Finances, asunto C-31/17, EU:C:2018:168), el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE constituye una exención directa (no voluntaria para los Estados miembros) por efecto directo vertical ascendente en relación con el gas natural, combustible de origen fósil, que se destine a la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, ese efecto directo no es absoluto al permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones al régimen de exención obligatoria establecido por la Directiva 2003/96, "por motivos de política medioambiental".

Sobre esa base, se desestime el recurso, confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAR impugnada.

Por consiguiente, el recurso de casación ha de ser estimado, y la sentencia recurrida, casada y anulada en cuanto se opone a los criterios interpretativos que hemos establecido, por lo que resolviendo sobre el fondo de las pretensiones deducidas, debemos estimar el recurso contencioso-administrativo y anular la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de 20 de noviembre de 2020, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 41/01164/2020, acto que anulamos así como la resolución de la Administración gestora de Impuestos Especiales que denegó la devolución de ingresos indebidos, y en su lugar, declaramos el derecho de la entidad mercantil Compañía Energética de la Roda a la devolución de los ingresos indebidos respecto a las cantidades que le fueron indebidamente repercutidas por el impuesto especial sobre hidrocarburos, durante el ejercicio 2018, por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración y de generación de energía térmica útil (calor). La devolución conlleva el interés de demora correspondiente en cuanto ingreso tributario indebido.

Por consiguiente, en el presente recurso declaramos el derecho de la Compañía Energética de la Roda a la devolución de los ingresos indebidos por las cantidades que le fueron repercutidas por el impuesto especial sobre hidrocarburos, durante dichos periodos, por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración y de generación de energía térmica útil, más los intereses.

SEXTO.- Las costas.

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 de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, conforme al art. 139.1 LJCA, dada la complejidad jurídica de la cuestión suscitada, no ha lugar a hacer especial imposición por lo que cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

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

PRIMERO. -Fijar los criterios interpretativos contenidos en el fundamento de derecho tercero de esta sentencia, por remisión al fundamento séptimo de la sentencia 1213/2024, de 8 de julio, dictada en el RC 4232/2021.

SEGUNDO. -Haber lugar al recurso de casación núm. 4944/2023, interpuesto por la Compañía Energética de la Roda, S.L, entidad representada por el procurador don Rafael Campos Vázquez, contra la sentencia dictada el 8 de mayo de 2023, por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, en el procedimiento 147/2021, sobre la resolución, de 20 de noviembre de 2020 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía desestimatoria de la reclamación, económico administrativa formulada contra el acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente al gas natural adquirido, periodos impositivos de enero a octubre de 2018. Casar y anular la sentencia recurrida.

TERCERO.-Estimar el recurso contencioso-administrativo 147/2021, interpuesto por la recurrente contra la resolución de 20 de noviembre de 2020, del Tribunal Económico Administrativo Regional de Andalucía,



desestimatoria de la reclamación, económico administrativa formulada contra el acuerdo denegatorio de rectificación de autoliquidación por el Impuesto sobre Hidrocarburos correspondiente al gas natural adquirido, períodos impositivos de enero a octubre de 2018 y declaramos el derecho de la misma a la devolución de los ingresos indebidos por las cantidades que le fueron repercutidas por el impuesto especial sobre hidrocarburos, durante dichos periodos, por la adquisición de gas natural para la producción de energía eléctrica en instalaciones de cogeneración y de generación de energía térmica útil.

CUARTO. -Hacer el pronunciamiento sobre costas, en los términos previstos en el último fundamento.

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

Así se acuerda y firma.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ