
El TS se pronuncia sobre el Impuesto Especial sobre Hidrocarburos

El TS rechaza la eliminación de la exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos aplicable al gas natural destinado a producir electricidad o cogeneración de electricidad y calor.

España - Legal Flash

12 de septiembre de 2024



Aspectos clave

- > **El Tribunal Supremo declara que la eliminación de la exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (“IEH”) aplicable al gas natural destinado a producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor por la [Ley 15/2012, de Medidas Fiscales para la sostenibilidad energética \(Ley 15/2012\)](#) es contraria al Derecho de la Unión Europea.**
- > **EL Alto Tribunal considera que la invocación de los motivos de política medioambiental para la excepción a la obligatoriedad de la exención es puramente formal.**
- > **Así, inaplica la Ley de 15/2012 que excluye la exención obligatoria y, por tanto, resulta aplicable la citada exención respecto al gas natural que fue objeto de gravamen en la producción de electricidad y calor durante los años 2013 a 2018.**



Introducción

El Tribunal Supremo ha declarado en sus **sentencias de 8 de julio de 2024** ([ECLI:ES:TS:2024:3993](#)), **22 de julio de 2024** ([ECLI:ES:TS:2024:4261](#)), y **24 de julio de 2024** ([ECLI:ES:TS:2024:4296](#) y [ECLI:ES:TS:2024:4299](#)) que **la eliminación de la exención del Impuesto Especial sobre Hidrocarburos (“IEH”) aplicable al gas natural destinado a producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor por la Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética es contraria al Derecho de la Unión Europea (“Ley 15/2012”).**

Antecedentes

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 \(“Directiva 2003/96/CE”\)](#), estableció un **régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, para evitar distorsiones en la competencia, obligando a los Estados miembros a gravar la electricidad producida pero declarando la exención de los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad**, con la finalidad de **evitar la doble imposición de la electricidad.**

En este sentido, la [Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales \(“LIIEE”\)](#), regulaba en su artículo 51.2.c) **la exención en el IEH relativa 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 o al autoconsumo de electricidad en las instalaciones en las que se hubiera generado.**

Sin embargo, la Ley 15/2012 **suprimió** posteriormente, **con efectos 1 de enero de 2013**, la citada exención sobre la base de dos preceptos: primero, el [artículo 14.1.a\) de la Directiva 2003/96/CE](#), que permite a los Estados miembros, por motivos de política medioambiental, someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad; y, segundo, el [artículo 15.1.c\) de la citada Directiva](#) en lo relativo a la generación combinada de calor y electricidad. En concreto porque, según la Ley 15/2012, las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto invernadero.

La eliminación de la exención se acompañó de la introducción de **una nueva exención**, aplicable exclusivamente a la fabricación e importación de los productos clasificados en el **código NC 2705** que se destinasen 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 hubieran generado. Ha de señalarse que los **productos clasificados** en el citado código NC 2705 son el gas de hulla, el gas de agua, el gas pobre y gases similares, excepto el gas de petróleo y demás hidrocarburos gaseosos. Por tanto, en dicho código no se contemplan el biogás y el gas natural, resultando que, respecto de las adquisiciones de dichos productos, se mantenía la eliminación de la exención y la nueva exención creada no les beneficiaba.



No obstante, posteriormente se **reintrodujo** de nuevo la **exención aplicable al biogás y al gas natural con efectos, respectivamente, a partir del 1 de julio de 2018 y 7 de octubre de 2018**, para evitar que el gravamen se trasladara a los precios finales en las horas en que esta tecnología fija los precios del mercado mayorista.

De la evolución legislativa descrita resulta que **entre 2013 y 2018** muchos **operadores soportaron el impuesto** por la adquisición del referido gas natural para la producción de electricidad y calor, **sin posibilidad de aplicar la exención**. Dichos operadores consideraron que la eliminación de la exención era contraria al Derecho de la Unión Europea porque no estaba sustentada en motivos de **política medioambiental** y porque la regulación de la citada exención en la Directiva es un mandato dirigido al legislador que produce **efecto directo**, motivos que sustentaron la iniciación de procedimientos y en los que se solicitó la **devolución** de las cuotas del IEH soportadas a las que no se aplicó la exención.

Esta controversia ya ha sido objeto de análisis por el Tribunal Supremo **en relación con el biogás**. Concretamente, en sus sentencias de **23 de marzo de 2021** ([ECLI:ES:TS:2021:1132](#)) y **25 de marzo de 2021** ([ECLI:ES:TS:2021:1285](#)) el Alto Tribunal ha resuelto que **el biogás utilizado en la producción de electricidad constituye una exención directa por efecto directo vertical ascendente de la Directiva 2003/96/CE**.

Sin embargo, dichas sentencias **no resultaban directamente aplicables** al caso del **gas natural** porque, a diferencia del biogás, es un **combustible fósil**.

Las nuevas sentencias dictadas ahora por el Tribunal Supremo de julio de 2024 abordan la **aplicación de la citada exención en el caso del gas natural utilizado en la producción de electricidad**.

Pronunciamientos del Tribunal Supremo

El Tribunal Supremo resuelve las cuestiones casacionales que le han sido planteadas refiriéndose expresamente a la **Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”) de 7 de marzo de 2018** (*Cristal Union*, asunto C-31/17) en la que se declaró la **obligación precisa e incondicional que incumbe a los Estados miembros**, a tenor de lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de Directiva 2003/96/CE, **de aplicar la exención obligatoria a los productos energéticos utilizados para producir la electricidad, incluidos los utilizados en la cogeneración de electricidad, sin perjuicio de la potestad que, en lo que aquí ocupa, se reconoce a los Estados miembros para exceptuar ese régimen de exención obligatoria, y someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por razones de política medioambiental**.

Partiendo de lo anterior, el Tribunal Supremo analiza si dicha **imposición justificada en motivos de política medioambiental** es conforme a la Directiva 2003/96/CE. Para ello, recurre en este caso a la doctrina contenida en la Sentencia del TJUE de 22 de junio de 2023 (*Endesa*, asunto C-833/21, [ECLI:EU:C:2023:516](#)), en relación con otro combustible fósil, el carbón, de la que se desprende que **dicha excepción a la exención prevista en la Directiva debe entenderse como un «gravamen con fines específicos»**, solo justificado si se cumplen las siguientes **circunstancias**:



- Que exista un **vínculo directo** entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición.
- 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.

Al respecto, el Tribunal aclara que *“(…) 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**”*.

En este caso, el **legislador justificaba la eliminación de la exención** relativa 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 atendiendo a lo dispuesto en el **artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE** respecto de los productos energéticos para producir electricidad y en el **artículo 15.1.c)** de la misma Directiva en cuanto a los productos energéticos utilizados en la generación combinada de calor y electricidad.

No obstante, en la medida en que 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)**, sino que **otorga una posibilidad suplementaria de dar un tratamiento más favorable a los productos energéticos utilizados en la cogeneración de electricidad y calor** (incluidos en la anterior exención), el Alto Tribunal concluye que este *“(…) 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**”*.

Además, el Tribunal Supremo sostiene que **no hay afectación de la recaudación a la finalidad de política medioambiental dado que sus ingresos no están relacionados con políticas medioambientales**, elemento que, recuerda, hizo perder la finalidad específica al **Impuesto sobre Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos** en la sentencia del TJUE de 27 de febrero de 2014 (Transportes Jordi Besora, asunto C-82/12, [ECLI:EU:C:2014:108](#)).

En lo que respecta a la **estructura del gravamen**, el Tribunal considera que la LIIEE, al regular el IEH **no diferencia la producción de electricidad entre la fabricación de electricidad en centrales convencionales como el caso del carbón o las instalaciones de cogeneración**. Asimismo, señala 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**”*.

Por lo tanto, según el Tribunal Supremo, 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**.

Así, tras considerar que la invocación de criterios de política medioambiental que se enuncian en la exposición de motivos de la Ley 15/2012 es meramente formal y que, por este motivo, la norma



nacional es disconforme con el derecho europeo, el **Tribunal inaplica la Ley 15/2012 que excluyó la exención obligatoria, resultando por tanto aplicable la citada exención respecto del gas natural que fue objeto de gravamen en la producción de electricidad y calor.**

De esta forma, el Tribunal Supremo ampara la **solicitud de devolución de aquellos operadores que en su día solicitaron la devolución de las cuotas del IEH soportadas como consecuencia de la eliminación de dicha exención.**

Estos pronunciamientos del Tribunal Supremo ahondan en la posibilidad de **recuperación del impuesto** por parte de las empresas que hubiesen adquirido gas natural destinado a producir electricidad o a la cogeneración de electricidad y calor, no solo aquellas que tengan iniciados procedimientos de devolución que estén en vías de resolución, sino también aquellas otras que, si bien no pueden ahora instar la devolución de unos ingresos indebidos satisfechos en ejercicios ya prescritos, pueden valorar la utilización de **otras vías procedimentales adecuadas** para intentar **recuperar los importes ingresados.**

Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.

©2024 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.

