

Reitera el TS que el obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos en los casos de fabricación irregular es el fabricante del producto y no el propietario del establecimiento donde se desarrolla la actividad

La cuestión suscita en el presente recurso estriba en determinar quién es el obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos en los casos de fabricación irregular, en los que, por no cumplir el establecimiento los requisitos reglamentarios, al no figurar inscrito en el correspondiente registro territorial, no es de aplicación el régimen suspensivo de la LIIIE, devengándose por ello el impuesto; y, en concreto, determinar si el sujeto pasivo en estos supuestos es el fabricante del producto objeto de este impuesto, o el propietario del establecimiento en que éste se produce.

Tal y como ha resuelto una reciente sentencia de esta la Sala, la respuesta a dicha cuestión ha de ser que, en los casos de fabricación irregular, el obligado al pago del impuesto es el fabricante del producto objeto de este impuesto. Ello es así porque el hecho imponible es la realización de la actividad de fabricación que lo realiza el que lleva a cabo dicha actividad de fabricación, con independencia de quién sea el propietario del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 451/2021, de 25 de marzo de 2021

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 5322/2019

Ponente Excmo. Sr. ISAAC MERINO JARA

En Madrid, a 25 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 5322/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación y defensa que le son propias, contra la sentencia de fecha 24 de mayo de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1131/2016 en materia de Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2014/2015.

Ha sido parte recurrida UTE EDAR GANDÍA-LA SAFOR representada por la procuradora doña Asunción García de la Cuadra Rubio.

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 de 24 de mayo de 2019 de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (recurso 1131/2015), estimatoria de la demanda deducida por UTE Edar Gandía-La Safor contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ("TEARCV") de 29 de septiembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa

-núm. 46-02168-2016-, formulada en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2014/2015.

SEGUNDO.- Hechos relevantes.

1.º) El 11 de enero de 2016, la Administración tributaria notificó a UTE Edar Gandía-La Safor acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2014-2015, del que resultó una deuda a ingresar de 29.941,55 euros. La regularización venía motivada porque la mercantil había generado biogás sin ser titular del código de actividad y establecimiento (CAE), ni figurar inscrita en el registro territorial de la oficina gestora en cuya demarcación se encontraba instalado el correspondiente establecimiento, el cual, además, carecía de la autorización prevista en el apartado 17 en relación al 18 del artículo 4 de la Ley 38/1992, por lo que no cumplía los requisitos exigidos para ser considerado como fábrica a efectos del Impuesto y este hidrocarburo no podía estar amparada en el régimen suspensivo y, consecuentemente, el devengo se producía en el momento de la fabricación, en el inicio de la posesión del biogás, fuera del régimen suspensivo (artículo 7 de la ley 38/1992 de Impuestos Especiales). La mercantil, además, no había presentado la correspondiente autoliquidación del IEH.

2.º) Contra la liquidación girada, UTE Edar Gandía-La Safor presentó reclamación, la cual fue desestimada por el TEARCV el 29 de septiembre de 2016. En esta resolución, el TEAR fundamenta que la mercantil no estaba censada en el Registro Territorial correspondiente ni había presentado la liquidación pertinente por lo que no tiene condición de fábrica a efectos de la Ley de Impuestos Especiales, y en concreto, del Impuesto sobre Hidrocarburos. Como no se cumplían estas condiciones, no podía aplicarse el régimen suspensivo conforme a lo dispuesto en el artículo 8.8 de la Ley 38/92 que establece que están obligados al pago de la deuda tributaria los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los casos previstos en el artículo 16 de la misma Ley cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España, por lo que la Inspección procedió a determinar las cuotas correspondientes a la fabricación de biogás.

TERCERO.- La sentencia de instancia

No conforme, la entidad formuló recurso contencioso-administrativo, siendo el mismo estimado por la sentencia impugnada en esta casación. La Sala de instancia, tras reseñar que "la UTE recurrente explota la EDAR de su nombre, en virtud del contrato administrativo de prestación de servicios suscrito con la titular de las instalaciones, la EPSAR (Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana, organismo ambiental de la Generalitat Valenciana), teniendo el servicio como objeto el funcionamiento y mantenimiento de la depuración de las aguas residuales de la EDAR, tal como ocurre con las 478 EDARs existentes" y que "[e]n la actividad de depuración de aguas residuales de la EDAR se genera biogás, que es una mezcla de gases, principalmente metano, 55-75%, y dióxido de carbono, 25-45%, que se destina a calor para la caldera y a la cogeneración de electricidad, y el resto se quema en antorcha" (FJ 2.º) y reproducir la normativa aplicable a la cuestión sometida a su consideración, concluye que "la UTE actora no es la obligada al pago del tributo exigido por no ser sujeto pasivo del IEH" por las razones siguientes:

a) Estamos ante una empresa que gestiona el funcionamiento y mantenimiento de una EDAR propiedad de una entidad pública, en virtud de un contrato de servicios, no es una concesión administrativa, no cuenta con la titularidad de las instalaciones ni detenta derechos sobre el biogás que produce, según el anexo de las bases de su contrato. La EDAR es una instalación de titularidad pública que es gestionada por la actora.

b) La EPSAR es la titular de las instalaciones y del biogás que se produce en las mismas, es quien está obligada a inscribirse en el Registro territorial de la oficina gestora de los Impuestos Especiales de la

Agencia Estatal de la Administración Tributaria, detentando tal obligación censal como titular de la fábrica de biogás.

c) De hecho, consta acreditado que la Entidad Pública de Saneamiento de Aguas Residuales de la Comunidad Valenciana está inscrita en la actualidad como titular de la fábrica de electricidad de la EDAR en dicho Registro, lo que conlleva la condición de obligada tributaria y la de autoliquidar periódicamente el IEH.

d) No cabe apreciar las alegaciones de la demandada sobre que la UTE actora es sujeto pasivo por ser la fabricante de biogás, pues nada dice al respecto el artículo 8 de la ley y el 40 del Reglamento se remite al titular de la fábrica. En tal sentido, no puede acogerse la alegación del Abogado del Estado de que se trata de un supuesto previsto en el artículo 8-8 de la Ley 38/1992, pues tal conducta es subsidiaria de las principales descripciones del obligado tributario de dicha norma y viene referida a "los que posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto de los impuestos especiales de fabricación", que no el supuesto que examinamos, pues ningún derecho tiene la actora sobre la producción de biogás y carece de capacidad dispositiva sobre las instalaciones de la EDAR o sobre su producción de hidrocarburos.

e) La normativa reglamentaria [...] especifica que, una vez efectuada la inscripción, la oficina gestora entregará al interesado (la EPSAR) una tarjeta acreditativa de la inscripción en el Registro sujeta a modelo aprobado por el centro gestor, en la que constará el código de actividad y del establecimiento (CAE) que el titular deberá hacer constar en todos los documentos exigidos en el Reglamento en relación con los impuestos especiales de fabricación, lo que atañe a la EPSAR y en absoluto a la UTE recurrente. Es más, para poder recibir y expedir cualquier materia, producto, o energía en régimen suspensivo es necesario que el establecimiento que lo fabrique, extraiga, transforme, almacene, o genere, tenga la condición de fábrica. Esta condición se obtiene, según el art. 4.9 de la Ley 38/1992, cuando se trate de un establecimiento, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, lo que también atañe a la EPSAR" (FJ 3.º)".

CUARTO.- Tramitación del recurso de casación.

1.- Preparación del recurso. La Abogado del Estado, en la representación que le es propia, mediante escrito de 4 de julio de 2019, preparó recurso de casación contra la sentencia de 24 de mayo de 2019.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución judicial impugnada, identifica como infringidos el artículo 8, apartado 8, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"], en relación con: (i) "el resto de apartados de dicho artículo"; (ii) los artículos 4, apartados 8 y 17, y 7 de dicho texto legal; (iii) el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 27 de julio (BOE de 28 de julio) ["RIIEE"]; (iv) los artículos 7, apartado 2, letra c), y 8, apartados 1, letra c), y 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DOUE de 14 de enero de 2009, páginas 12 a 30) ["Directiva 2008/118"]; y (v) el artículo 7, apartado 1, letra c), de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre).

La Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 22 de julio de 2019.

2.- Admisión del recurso. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 21 de febrero de 2020, en el que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

[...] "Precisar quién está obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, si el fabricante del producto objeto de este impuesto, que no figura inscrito en el correspondiente registro territorial, o el propietario del establecimiento en que éste se produce.

3.º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 8, apartado 8, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en relación con sus restantes apartados y con los artículos 4, apartados 8 y 17, y 7 de dicho texto legal, el artículo 40 del Reglamento de los Impuestos Especiales, aprobado por el Real Decreto 1165/1995, de 27 de julio, y los artículos 7, apartado 2, letra c), y 8, apartados 1, letra c), y 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE."

3.- Interposición del recurso. La Abogado del Estado interpuso recurso de casación mediante escrito de 18 de mayo de 2020.

Concluye el escrito de interposición concretando sus pretensiones entorno a la respuesta que debe darse a la cuestión planteada: "El sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, en los casos en que la instalación no figura inscrita en el correspondiente registro territorial y, en general, en los supuestos de fabricación irregular, es el fabricante del producto objeto del impuesto, no el propietario del establecimiento en que aquel se produce".

4.- Oposición al recurso interpuesto. La procuradora, doña Asunción García de la Cuadra Rubio, en representación de UTE EDAR GANDÍA-LA SAFOR, emplazada como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 21 de julio de 2020, en el que, respecto de la pretensión deducida de contrario considera que: "la sentencia recurrida es ajustada a derecho y procede su confirmación, con desestimación del recurso de casación.

No obstante lo anterior, para el hipotético supuesto de estimación del presente recurso de casación, y convertido este Tribunal en Sala de instancia conforme a lo establecido en el artículo 93.1 de la LJCA, debe resolver las cuestiones planteadas en los Fundamentos Jurídicos quinto y sexto del escrito de demanda sobre las que la Sentencia recurrida no se pronunció por no ser necesario, al sido haber estimado el recurso contencioso-administrativo acogiendo los motivos de impugnación de los Fundamentos Jurídicos primero a cuarto de la demanda, teniendo en cuenta a este respecto la doctrina establecida por el Tribunal Económico-Administrativo Central en sus resoluciones 00/03651/2020, de 23 de enero de 2020 y 00/00673/2017, de 15 de julio de 2019, así como la jurisprudencia establecida por este Tribunal en la Sentencia de 20 de febrero de 2018, casación n.º 914/2017".

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 29 de julio de 2020, quedó el recurso concluso y pendiente de señalamiento para votación y fallo.

Por providencia de fecha 22 de diciembre de 2020 se designó como Magistrado ponente al Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara y se señaló para votación y fallo de este recurso el día 9 de marzo de 2021, fecha en que comenzó la deliberación del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 24 de mayo de 2019, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1131/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal

Económico- Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ("TEARCV") de 29 de septiembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa -núm. 46-02168-2016-, en materia de Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2014/2015.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de la Comunidad Valencia, impugnada en casación por la Abogacía del Estado es o no conforme a Derecho.

SEGUNDO.- Remisión a la sentencia 420/2021, de 23 de marzo, recaída en el rec. cas núm.: 6783/2019.

El presente recurso versa sobre una cuestión con interés casacional idéntica al recurso núm. 6783/2019, si bien es cierto que el sentido del fallo de las sentencias recurridas en uno y otro recurso son opuestas, desestimatoria en un caso y estimatoria en otro. Ello no es óbice para que, por unidad de criterio y por seguridad jurídica, apliquemos el mismo razonamiento.

En dicha sentencia dijimos, en sus fundamentos jurídicos cuarto a sexto, lo siguiente:

"CUARTO. Solución a la cuestión de interés casacional planteada en el auto.

1. La cuestión estriba en determinar quién es el obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos en los casos de fabricación irregular, en los que, por no cumplir el establecimiento los requisitos reglamentarios, al no figurar inscrito en el correspondiente registro territorial, no es de aplicación el régimen suspensivo de la LIIEE, devengándose por ello el impuesto; y, en concreto, determinar si el sujeto pasivo en estos supuestos es el fabricante del producto objeto de este impuesto, o el propietario del establecimiento en que éste se produce.

2. Considera la Sala que la respuesta a dicha cuestión ha de ser que, en los casos de fabricación irregular, el obligado al pago del impuesto es el fabricante del producto objeto de este impuesto.

Si bien es cierto que, en principio, la interpretación del artículo 8.2.a) de la LIIEE, que dispone que "son sujetos pasivos en calidad de contribuyentes: a) Los depositarios autorizados en los supuestos en que el devengo se produzca a la salida de una fábrica o depósito fiscal, o con ocasión del autoconsumo. (...)", en relación con el artículo 4.8 de la LIIEE, que, a su vez, precisa que "a efectos de este título, se entenderá por: 8. "Depositario autorizado": La persona o entidad a la que se refiere el apartado 4 del artículo 35 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, titular de una fábrica o de un depósito fiscal", puede conducir a interpretar que el sujeto pasivo es el titular de la fábrica, no es menos cierto que el artículo 8.8 de la LIIEE obliga al pago de la deuda a quienes posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objetos del IEH, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria, cuando no se acredite que dicho impuesto ha sido satisfecho en España.

3. Para alcanzar la conclusión anticipada, debemos partir de que, en el caso que nos ocupa, el hecho imponible es "la fabricación (...) de los productos objeto de dichos impuestos dentro del territorio de la Comunidad" (artículo 5 Ley 38/1992), siendo la fabricación "la extracción de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación y cualquier otro proceso por el que se obtengan dichos productos a partir de otros (...)" (artículo 4.18 Ley 38/1992).

De los preceptos transcritos se desprende, sin dificultad, que el hecho imponible es la realización de la actividad de fabricación y que lo realiza el que lleva a cabo dicha actividad de fabricación, con independencia de quién sea el propietario del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

4. Esta configuración tiene su fundamento en el propio texto de la Directiva 2008/118/CE del Consejo de 16 de diciembre de 2008, según la cual se considera deudor del impuesto especial exigible (artículo 8.1):

"c) por lo que respecta a la fabricación de productos sujetos a impuestos especiales a que se refiere el artículo 7, apartado 2, letra c), la persona que fabrique los productos sujetos a impuestos especiales o, en caso de fabricación irregular, toda otra persona que haya participado en su fabricación".

Es decir, la condición de deudor del impuesto especial corresponde al que lleva a cabo las actividades de fabricación de los productos o, en caso de fabricación irregular, a toda persona que haya participado en su fabricación.

5. Ya se ha expuesto que el artículo 8.8 de la LIIEE obliga al pago de la deuda a quienes posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objetos del IEH, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria, cuando no se acredite que dicho impuesto ha sido satisfecho en España.

Pues bien, en dicho apartado debe incluirse al que, por ser fabricante no autorizado, posee y utiliza el producto, pues abarca todos los posibles supuestos de sujetos que "entran en contacto" con el producto.

Conforme a ello, lo relevante para determinar quién es el sujeto pasivo del impuesto en los casos de fabricación irregular, será acudir al que lleva a cabo la actividad, que es el que fabrica y utiliza el producto, y no al titular del establecimiento en el que se desarrolla la misma.

6. En consecuencia, no resultando controvertido que, en virtud del contrato de servicios concertado, es la recurrente la que ostenta la facultad de llevar a cabo las actividades de fabricación del producto objeto del impuesto especial y quien utiliza ese producto, biogás, con independencia de quien sea el titular del establecimiento, la conclusión que se alcanza no es otra que la ya anticipada, consistente en que es la obligada al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos por ser sujeto pasivo del impuesto.

QUINTO. Infracción del artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo de 27 de octubre de 2003.

1. Aduce la recurrente un segundo motivo de impugnación que fue examinado y rechazado en la sentencia impugnada, consistente en la infracción del 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, que establece que los Estados miembros eximirán de tributación a los productos energéticos utilizados para la generación de energía eléctrica, si bien, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros quedan habilitados a gravar estos productos.

Solicita que la Sala interprete el artículo 14 de la Directiva y, en concreto, si era acorde al mismo la transposición a la normativa nacional que eliminó la exención del artículo 51 de la Ley 38/1992 entre los años 2013-2018, aduciendo que no existe motivo medioambiental que justifique el gravamen.

El Abogado del Estado se opone a su examen, aduciendo que sobre dicha cuestión no se ha pronunciado el auto de admisión, incluyéndose únicamente el art. 14 de la Directiva 2003 entre los preceptos objeto de interpretación, ni se ha argumentado sobre la conexión que pueda tener con la cuestión de interés casacional. En segundo lugar, alega la claridad de la norma y de la argumentación de la sentencia impugnada. Y, en último término, que en los ejercicios a que se refieren las liquidaciones impugnadas, el artículo 51 LIIEE no contemplaba la exención que se pretende hacer valer, siendo así que, en todo caso, la estimación del recurso exigiría el previo planteamiento de una cuestión prejudicial "que sería improcedente dado que el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96, como se ha argumentado, no sería de aplicación al caso".

2. El auto de admisión, tras identificar la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, recoge como norma jurídica que, en principio, habrá de ser objeto de interpretación " 3.4 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 (DOUE de 31 de octubre de 2003, páginas 51 a 70)", sobre la exención de los productos energéticos que se utilicen para la producción de electricidad, admitiendo de esta forma para su examen por la Sección de Enjuiciamiento la interpretación de dicho artículo, tal y como solicitó la parte recurrente en su escrito de preparación.

Nos encontramos, pues, ante un supuesto en el que la Sección de Admisión si bien ha admitido expresamente sólo una de las cuestiones planteadas en la instancia y en el escrito de preparación de la casación, habiendo guardado silencio sobre la otra cuestión suscitada por la parte recurrente, sin embargo sí ha admitido expresamente entre las normas jurídicas objeto de interpretación el artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE, relativo a la otra cuestión suscitada, la exención de los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad, lo que a juicio de esta Sala conlleva que no exista obstáculo para que como Sección de Enjuiciamiento examine y resuelva la otra cuestión planteada, relativa a la pretendida infracción de la Directiva, máxime teniendo en cuenta que, además, existe conexión suficiente para su examen, dado que está estrechamente relacionada con la que fue expresamente admitida por la Sección Primera.

Procede, pues, entrar en el examen de la infracción denunciada.

3. La Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su artículo 14, apartado 1, letra a), establece que:

"Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE [del Consejo de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000 (DO 2000, L 193, p. 73)], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

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

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

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

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

...

26. Siendo ello así, tal como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, apartados 29 a 33).

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

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

...

34. Por otra parte, debe recordarse que la Directiva 2003/96, como se señala en sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, apartado 26).

...

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En efecto, el biogás es uno de los productos incluidos en la Directiva 2009/28/CE, junto a otras fuentes de energía renovables y, por tanto, no fósiles, que es definido como el "combustible gaseoso producido a partir de la biomasa", siendo la biomasa "la fracción biodegradable de los productos, desechos y residuos de origen biológico procedentes de actividades agrarias (incluidas las sustancias

de origen vegetal y de origen animal), de la silvicultura y de las industrias conexas, incluidas la pesca y la acuicultura, así como la fracción biodegradable de los residuos industriales y municipales".

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

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

Buena prueba de ello es la rectificación llevada a cabo con posterioridad por el legislador en la Ley 38/1992, al justificar la introducción de la exención del biogás en los siguientes términos: *"Por otra parte, se introduce una exención en la fabricación e importación de biogás que se destine a la producción de electricidad en instalaciones de producción de energía eléctrica o la cogeneración de electricidad y calor o a su autoconsumo en las instalaciones donde se hayan generado, lo que facilita el cumplimiento de objetivos de naturaleza medioambiental."*

7. La consecuencia de lo expuesto, es que la Directiva tiene primacía sobre las disposiciones nacionales y que, en consecuencia, puede ser aplicada directamente, conforme expuso el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la Sentencia de 7 de marzo de 2018, anteriormente referida, en la que declara que *"el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de julio de 2008, Flughafen Köln/Bonn, C-226/07, EU:C:2008:429, apartados 29 a 33)"*,

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

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

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

Distinguiéndose dos aspectos: un efecto vertical y un efecto horizontal. El primero, que es el que nos interesa, interviene en las relaciones entre los particulares y el país, lo que significa que los

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

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

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

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a la pregunta que se nos plantea en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"[...] Precisar quién está obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, si el fabricante del producto objeto de este impuesto, que no figura inscrito en el correspondiente registro territorial, o el propietario del establecimiento en que éste se produce".

La respuesta a la cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que el obligado al pago del Impuesto sobre Hidrocarburos, en los casos de fabricación irregular, es el fabricante del producto objeto de este impuesto".

TERCERO.- Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Por tanto, procede desestimar el recurso de casación núm. 5322/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación y defensa que le son propias, contra la sentencia de fecha 24 de mayo de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1131/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ("TEARCV") de 29 de septiembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa -núm. 46-02168-2016-, en materia de Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2014/2015, con lo cual se confirma la sentencia recurrida, aunque por razones diferentes, dado que la liquidación girada a UTE EDAR GANDÍA-LA SAFOR no es conforme a derecho.

CUARTO.- Pronunciamiento sobre 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 expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

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

1.º- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia, que, a su vez, se remite al fundamento sexto de la sentencia 420/2021, de 23 de marzo, recaída en el rec. cas núm. 6783/2019.

2.º- No haber lugar al recurso de casación núm. 5322/2019, interpuesto por el Abogado del Estado, en la representación y defensa que le son propias, contra la sentencia de fecha 24 de mayo de 2019 dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Tercera) del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, en el recurso núm. 1131/2016 interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana ("TEARCV") de 29 de septiembre de 2016, desestimatoria de la reclamación económico-administrativa -núm. 46-02168-2016-, en materia de Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2014/2015, con lo cual queda confirmada, por no estar ajustados a derecho los actos recurridos.

3.º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.