

## El Impuesto Especial sobre Hidrocarburos no puede aplicarse sobre el gas natural destinado a la producción o cogeneración de electricidad y calor



Agosto 2024

### ¿Hablamos?

#### **Enrique Tejedor de la Fuente**

Socio en el Área de Impuestos Indirectos y Fiscalidad medioambiental en PwC Tax & Legal  
[enrique.tejedor.de\\_la\\_fuente@pwc.com](mailto:enrique.tejedor.de_la_fuente@pwc.com)

#### **Miguel Muñoz Pérez**

Socio en el área de Procedimientos Tributarios en PwC Tax & Legal  
[miguel.munoz.perez@pwc.com](mailto:miguel.munoz.perez@pwc.com)

### **Imposición sobre productos energéticos con finalidad medioambiental**

El artículo 14.1.a) de la Directiva 2003/96 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición sobre productos energéticos y de electricidad, 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 de gravamen a la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, para así evitar la doble imposición sobre la misma.

Ahora bien, la Directiva comunitaria no excluye totalmente la posibilidad de una doble imposición, dado que los Estados Miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad, por motivos de política medioambiental.

### **¿Cuál es el motivo de fondo de la cuestión objeto de análisis por parte del Tribunal Supremo?**

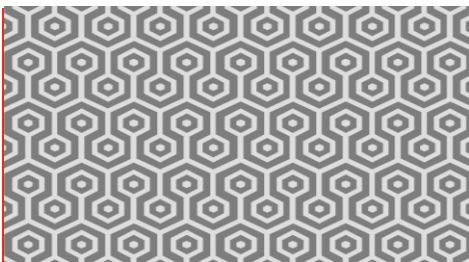
Así bien, el fondo del esperado pronunciamiento de nuestro Alto Tribunal (STS 3993/2024) trataba de dilucidar si debiera ser aplicable en el Impuesto sobre Hidrocarburos la ya citada exención prevista por el artículo 14.1.a), respecto de la adquisición de gas natural

destinado a generar electricidad y energía térmica útil (cogeneración), teniendo en cuenta que la exención establecida en la legislación española a través del artículo 51.2.c) de la Ley 39/1992, de 28 de noviembre, de Impuestos Especiales, referida a la fabricación e importación de gas natural para la producción de electricidad en centrales eléctricas o la producción de electricidad o a la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas (trasposición de la Directiva europea), había sido suprimida por el legislador desde el 1 de enero de 2013 has su reintroducción en octubre de 2018, al considerar el legislador español que debía ser eliminada como consecuencia del impacto medioambiental en forma de emisión de gases de efecto invernadero generados por la utilización de gas natural (combustible fósil) en la producción de electricidad.

Con este planteamiento, el Tribunal español ha concluido que, a la luz de las sentencias dictadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 7 de marzo de 2018 (asunto C-31/17, “Cristal Unión”) y de 22 de junio de 2023 (asunto C-833/21, “Endesa”), el artículo 14.1.a) constituye una exención directa y no voluntaria para los Estados Miembros, suficientemente precisa e incondicionada, que está dotada de efecto directo vertical ascendente.



**En consecuencia, en la medida en que la referida norma nacional se opone al Derecho de la Unión Europea, 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”.**



### En resumen

El Tribunal Supremo ha confirmado que la exclusión de la exención obligatoria del Impuesto sobre Hidrocarburos para los productos energéticos destinados a producir electricidad o electricidad y calor, prevista en España entre 2013 y 2018, es contraria al Derecho comunitario, en la medida en que la justificación medioambiental invocada por el legislador español para el restablecimiento del gravamen no real, abriendo así la puerta a devoluciones masivas por las cuotas indebidamente soportadas por los operadores afectados.

A su vez, concluye que la eliminación de esta exención obligatoria por el legislador español entre los ejercicios 2013 y 2018 no se fundamenta adecuadamente en motivos de política medioambiental requeridos por la Directiva 2003/96/CE, en la medida en que la invocación de dichos criterios es aparente y formal, ya que no existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos obtenidos con el Impuesto sobre Hidrocarburos sobre las adquisiciones de gas natural y la consecución de objetivos de protección del medioambiente 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.

En consecuencia, en la medida en que la referida norma nacional se opone al Derecho de la Unión Europea, 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.

### ¿Quién tiene derecho a reclamar?

Reconocida la incompatibilidad de la eliminación de la exención obligatoria de los productos energéticos para producir electricidad o electricidad y calor con la Directiva 2003/96/CE, la legitimación activa para obtener la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas durante el periodo comprendido entre los ejercicios 2013 a 2018, corresponderá a

aquellos operadores que hayan soportado la repercusión del Impuesto y puedan acreditarlo.

Así las cosas, el pronunciamiento abre la puerta a que los operadores afectados que tuvieran procedimientos “vivos” en cuanto a su solicitud de reclamación de rectificación de las declaraciones presentadas por sus proveedores del gas natural, obtengan la devolución de las cuotas del Impuesto ingresadas e indebidamente repercutidas, bien de oficio por el Órgano competente del procedimiento, bien instando la misma directamente ante el mismo, junto con los correspondientes intereses de demora devengados desde que se soportaron tales cuotas.

A su vez, si bien es cierto que no queda expresamente prevista, también debe valorarse la posibilidad de que los operadores afectados que no hubieran iniciado tales procedimientos de reclamación obtengan la devolución de las cuotas ingresadas mediante la correspondiente reclamación por responsabilidad patrimonial del Estado español, pese a encontrarse las reclamaciones fuera del periodo de prescripción recogido en la regulación española.

Desde PwC contamos con un equipo multidisciplinar de especialistas en la materia, que podría ayudar a los operadores potencialmente afectados por los efectos de esta Sentencia, a solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto Especial que hayan podido soportar durante los años de vigencia de la tributación sobre el gas natural.