

TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 11 de noviembre de 2025

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Recurso n.º 5827/2023

SUMARIO:

CC.AA. Cataluña. Tributos propios. Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial. Planteamiento de cuestiones prejudiciales. La recurrente solicitó la rectificación de su autoliquidación del IEONA alegando la infracción de la Directiva 2003/96/CE, por contravenir la obligación impuesta a los Estados miembros en su art. 14.1 b) de eximir de tributación los suministros de productos energéticos utilizados en la aviación comercial; la infracción del art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE de impuestos especiales para el establecimiento de gravámenes indirectos adicionales al IVA y los Impuestos Especiales armonizados, pues el IEONA es un impuesto de naturaleza indirecta, sujeto a dicha Directiva y la infracción de la libertad de establecimiento regulada en el art. 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, aplicable a las entidades establecidas en Noruega. Dicha solicitud fue denegada, así como también fue desestimado su recurso ante el TSJ de Cataluña, frente a la que dedujo el recurso de casación, que fue estimado por STS de 14 de julio de 2022, recurso n.º 7896/2020, dónde se fijaba como doctrina la idoneidad del procedimiento de rectificación de autoliquidación cuando el contribuyente considere que el ingreso es indebido por contravención de la Constitución o del Derecho de la Unión Europea, y acordó la retroacción de las actuaciones al Tribunal de instancia. De vuelta las actuaciones a la Sala de instancia, se dictó sentencia estimatoria el 17 de abril de 2023, pero por argumentos distintos a los que invocó la recurrente en su demanda y que eran esencialmente coincidentes con los que alegó con ocasión de la rectificación de la autoliquidación. Todos los argumentos de la parte no tratados por la sentencia de instancia, giraron en torno a la compatibilidad del IEONA con el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y el régimen general de los impuestos especiales, por lo que resulta crucial conocer la interpretación de la normativa de la Unión para resolver si el IEONA es o no conforme a Derecho. Considera el Tribunal que el IEONA es un impuesto con declarada finalidad extrafiscal cuya previsión del objeto, hecho imponible y cuantificación guarda importantes analogías, con el impuesto sueco analizado por la sentencia *Braathens*, que consideró que un impuesto ecológico que grava las emisiones contaminantes causadas por el tráfico aéreo interior de Suecia de carácter comercial era contrario al art. 8.1.b) de la Directiva 92/81, el cual prevé la exención obligatoria del impuesto especial armonizado por lo que respecta a los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación aérea distinta de la navegación aérea de turismo privado. El parecido con el Impuesto sueco es relevante tanto por el método de cálculo, el periodo relevante y su cuantificación. El IEONA a pesar del silencio de la Ley 12/2014 sobre su naturaleza jurídica, tiene todas las características de un impuesto indirecto, puesto que gravan el consumo, en este caso, de un determinado combustible fósil, lo que nos sitúa dentro del marco objetivo de la Directiva 2008/118 relativa al régimen general de los impuestos especiales. A pesar de la aludida finalidad extrafiscal del IEONA de «*contribuir a la mejora y la preservación del medio ambiente*», el régimen jurídico del tributo no permite apuntar los mecanismos para garantizar esa finalidad específica que dice perseguir y que lo haría compatible con el marco de la Directiva [Vid., STJUE 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C -82/12], pues ni la configuración del impuesto, su estructura, el hecho imponible o su cuantificación nos permiten establecer un concreto mecanismo de afectación y en la cuantificación de la base imponible se incurre en una contradicción con la finalidad buscada. La STS de 13 de junio de 2025, recurso n.º 3134/2023, se confirmó la compatibilidad del Impuesto gallego sobre la Contaminación Atmosférica con el Derecho de la Unión Europea debido, entre otras razones, a que no teníamos constancia de que fuera el consumidor quien soportara íntegramente el peso económico de ese impuesto, de acuerdo con la STJUE 3 de marzo de 2021, C-220/2019, Promociones Oliva Park, y tras constatar que no existía un mecanismo formal de repercusión, resultaba insuficiente «*[u]n incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales [...]*». Por el contrario, tanto en el IEONA como en el Impuesto sueco, cada compañía aérea tiene la posibilidad de trasladar la totalidad del coste del impuesto al consumidor final incrementando el precio del billete en función del número de pasajeros o de la capacidad de la aeronave. Estas razones provocan las dudas sobre la compatibilidad y el correcto encaje del IEONA dentro del marco del Derecho de la Unión, y por

Síguenos en...

ello debe suspenderse el presente recurso de casación, y plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

- (i) Si el art. 14.1. b) de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que obliga a los Estados a eximir de tributación a la aviación comercial, debe interpretarse con arreglo a la STJUE de 10 de junio de 1999, Braathens, asunto C-346/97, en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la introducida por la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña, en virtud de la cual se sujeta a tributación la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante las fases de LTO, aterrizaje y despegue.
- (ii) Si el art. 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, relativa al régimen general de los impuestos especiales debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la introducida por la Ley 12/2014, por la que se sujeta a tributación la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante el ciclo LTO, aterrizaje y despegue, por tratarse de un impuesto especial sobre el consumo sin finalidad específica.

TRIBUNAL SUPREMO

AUTO

Magistrados/as

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

MARIA DOLORES RIVERA FRADE

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

AUTO

Fecha del auto: 11/11/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 5827/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

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

Transcrito por: AFJ

Nota:

R. CASACION núm.: 5827/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección: SEGUNDA

AUTO

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 11 de noviembre de 2025.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

Síguenos en...

HECHOS**PRIMERO.- Antecedentes relevantes del litigio**

1.1.- Se tramita en esta Sala Tercera, Sección Segunda, del Tribunal Supremo, el recurso de casación núm. 5827/2023 interpuesto por la Generalidad de Cataluña contra la sentencia STSJ de 17 de abril de 2023, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que estimó el recurso contencioso-administrativo núm. 283/2018, que Norwegian Air International Limited dedujo contra la resolución de 28 de septiembre de 2018, de la Junta de Tributos de Cataluña, que desestimó la reclamación formulada contra el acuerdo que rechazó la solicitud de devolución de ingresos indebidos por rectificación de la autoliquidación del Impuesto catalán sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial (IEONA), por importe de 137.725,22 euros, correspondiente al periodo 2016.

1.2.- La Sala de instancia estimó el recurso contencioso-administrativo, anuló la decisión de la Junta de Tributos y reconoció el derecho a la devolución de los ingresos pedidos. En síntesis, razonó por remisión a lo dicho antes en los recursos 102 y 107/2017 sobre el mismo impuesto en su redacción aplicable al año 2016, que suponía una infracción del artículo 107.1 del del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE, DOUE) núm. 83, de 30 de marzo de 2010). La evidencia de la contravención la manifestó el propio órgano Legislativo de la Comunidad Autónoma de Cataluña que a través de la Ley 2/2016 de 2 de noviembre, lo modificó ampliando el hecho imponible al transporte aéreo de mercancías, se suprimió de la base imponible el límite inicial de 20.000 vuelos, y se estableció un único tipo de gravamen. La exposición de motivos expresaba que las *«[m]odificaciones obedecen a la necesidad de adecuarlo a las reglas del derecho europeo en materia de ayudas de Estado. [...]»*.

Consideró que esta razón, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, implicaba la nulidad de la totalidad del Impuesto y reconociendo la procedencia de la rectificación de la autoliquidación por devolución de ingresos indebidos fue denegada por la Administración de la Comunidad Autónoma.

1.3.- Por auto de esta Sala de 16 de mayo de 2024, se acordó admitir el recurso de casación núm. 5827/2023, preparado por la abogada de la Generalidad de Cataluña, y se declaró como cuestión que presentaba interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia *«[D]eterminar si la nulidad de los preceptos de una norma que regulan el objeto y el hecho imponible, la base imponible y la determinación de los tipos impositivos de un tributo, en cuanto configura una ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario, alcanza al tributo en su conjunto, debiéndose confirmar o no las liquidaciones tributarias por cumplir el resto de los presupuestos recogidos en dicha norma. [...]»*.

Se identificaron como normas jurídicas que, en principio, habrían de ser objeto de interpretación los artículos 107 y 108.3 TFUE, sin perjuicio de que la sentencia pudiera extenderse a otras si así lo exigiera el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE núm. 167, de 14/07/1998, LJCA).

1.4.- La Generalidad en su escrito de interposición del recurso de casación afirmaba que la sentencia de instancia erró cuando dejó sin efecto el IEONA sin argumentarlo debidamente y sin plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE). El hecho de que pudiera constituir, en su redacción objeto del litigio, una ayuda de Estado prohibida por el artículo 107.1 del TFUE, no implica la total ilegalidad del tributo, en todo caso solo en los tres puntos controvertidos: (i) exclusión en el objeto y hecho imponible de la tributación sobre los vuelos de mercancías, (ii) limitación de la base imponible hasta un máximo de 20.000 vuelos anuales y (iii) fijación de un tipo impositivo reducido de 1,5 euros por kilogramo de óxido de nitrógeno para pasajeros de vuelos en rutas de largo recorrido y pasajeros en vuelos de conexión. Estos extremos fueron modificados por la Ley 2/2016, alejándolo de cualquier riesgo de la ayuda ilícita.

Recuerda que la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en varias sentencias le ha dado la razón a la Generalidad, frente a decisiones idénticas de la Sala de instancia en la que se revisaba el mismo impuesto. Cita las STS de 30 de abril de 2024, RC 7429/2022 y 7341/2022; y 6 de mayo de 2024 RC 7393/2022.

Por estas razones solicita un pronunciamiento en el sentido *«[Q]ue en los supuestos en que determinadas previsiones concretas una norma puedan contener una ventaja selectiva -como, en el presente caso, para las emisiones derivadas del transporte de mercancías, para las compañías aéreas con más de 20.000 vuelos y el establecimiento de un tipo impositivo reducido para las rutas de largo recorrido con incidencia de conexiones en aeródromos fuera del Espacio*

Aéreo Común- que sea calificada como ayuda de Estado contraria al ordenamiento comunitario, ello no alcanza a la norma ni al tributo en su conjunto, debiéndose confirmar las autoliquidaciones tributarias practicadas por obligados tributarios no beneficiados por la ayuda dando cumplimiento a los preceptos de dicha norma legal tributaria que no tengan la consideración de ayuda de Estado.

-Que, en consecuencia, case y anule la Sentencia contra la que se recurre, desestime el recurso contencioso administrativo sustanciado ante la Sala Contenciosa Administrativa del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y declare la conformidad a derecho de la resolución impugnada por ser ajustada a Derecho. [...]».

1.5.-Norwegian Air International Limited (Norwegian) representada por la procuradora doña Milagros Duret Argüello se opuso al recurso de casación. Comenzó un relato de cómo se sucedieron los acontecimientos desde su origen. Parte de la solicitud de rectificación de su autoliquidación de 2016 por el IEONA presentada el 10 de junio de 2017, en la que alegó:

(i) La infracción de la Directiva 2003/96/CE, por contravenir la obligación impuesta a los Estados miembros en su artículo 14.1 b) de eximir de tributación los suministros de productos energéticos utilizados en la aviación comercial.

(ii) La infracción del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE de impuestos especiales para el establecimiento de gravámenes indirectos adicionales al IVA y los Impuestos Especiales armonizados, pues el IEONA es un impuesto de naturaleza indirecta, sujeto a dicha Directiva.

(iii) La infracción de la libertad de establecimiento regulada en el artículo 31 del Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, aplicable a las entidades establecidas en Noruega.

Fue denegada por la Delegación Territorial de Barcelona de la Agencia Tributaria de Cataluña, e interpuso reclamación económico-administrativa ante la Junta de Finanzas del Departamento de Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalidad de Cataluña que también resultó desestimada.

Interpuso el recurso contencioso-administrativo núm. 283/2018, que fue desestimado por sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Cataluña de 28 de septiembre de 2020, frente a la que dedujo el recurso de casación núm. 7896/2020, que fue estimado por STS de 14 de julio de 2022, dónde se fijaba como doctrina la idoneidad del procedimiento de rectificación de autoliquidación cuando el contribuyente considere que el ingreso es indebido por contravención de la Constitución o del Derecho de la Unión Europea, y acordó la retroacción de las actuaciones al Tribunal de instancia.

De vuelta las actuaciones a la Sala de instancia, se dictó sentencia estimatoria el 17 de abril de 2023, pero por argumentos distintos a los que invocó Norwegian en su demanda y que eran esencialmente coincidentes con los que alegó con ocasión de la rectificación de la autoliquidación.

Norwegian, a pesar de su oposición al recurso de oposición, muestra su conformidad con las razones que invoca la Generalidad para pedir la anulación de la sentencia impugnada con la particularidad de que, una vez anulada, o bien se pronuncie el Tribunal Supremo respondiendo a los motivos planteados en la instancia y que no fueron contestados, o bien acuerde la retroacción de las actuaciones para la Sala de instancia de respuesta a los argumentos de la demanda en su momento presentada.

La compañía aérea insiste en que nunca fundamentó su recurso en la contravención del régimen de ayudas de Estado, sino en las razones apuntadas en los puntos (i), (ii) y (iii), cuando instó la rectificación de su autoliquidación, y que volvió incluir en escrito de demanda cuando interpuso el recurso contencioso-administrativo núm. 283/2018. Estas alegaciones nunca fueron contestadas y se incluyen como argumentos en el escrito de oposición del recurso de casación 5827/2023.

Recuerda lo dicho por la STJUE de 10 de junio de 1999, Braathens, asunto C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291, con relación al apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81/CEE, actual artículo 14, apartado 1, letra b) de la Directiva 2003/96/CE, y la obligación de los Estados de eximir de tributación los suministros de hidrocarburos para la navegación aérea al analizar un impuesto establecido en Suecia muy similar al aprobado por la Ley Catalana 12/2014. El Tribunal declaró que era contrario a la Directiva comunitaria.

También concurre la infracción del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE de impuestos especiales para el establecimiento de gravámenes indirectos adicionales al IVA y los Impuestos Especiales armonizados, al ser el IEONA un impuesto de naturaleza indirecta, sujeto a esta Directiva. Este impuesto carecía de una finalidad específica y por lo tanto incompatible.

Así mismo, el IEONA establece una restricción a la libertad de establecimiento que era discriminatoria y no estaba justificada, incompatible con el artículo 31 del Acuerdo sobre el

Espacio Económico Europeo, aplicable a las entidades establecidas en Noruega. Al crear un Impuesto específicamente aplicable a un sector concreto genera una restricción a la libertad de establecimiento, al hacer menos atractivo que se establezcan en el mercado de dichos servicios empresas establecidas en distintos Estados miembros.

Tras estas razones solicita que se «[i.] Dicte en su día sentencia fijando la interpretación de las normas infringidas conforme a la fundamentación contenida en el cuerpo de este escrito y, con arreglo a ella, case y anule la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 17 de abril de 2023, recurso contencioso-administrativo 283/2018 .

ii. Entre a conocer del fondo del asunto y resuelva el recurso contencioso-administrativo 283/2018, y lo estime íntegramente, anulando la Resolución dictada por la Junta de Finanzas de la Generalidad de Cataluña dictó Resolución, por la que se desestimaba la reclamación económico-administrativa número 01767/17, interpuesta contra la Resolución desestimatoria de la solicitud de rectificación de autoliquidación con devolución de ingresos indebidos por el concepto de Impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, ejercicio 2016, por ser dicho impuesto contrario al Derecho de la Unión Europea.

iii. Subsidiariamente a lo anterior, y para el supuesto de que considere que no procede que esa Excm. Sala resuelva el litigio como tribunal de instancia ordene la retroacción de las actuaciones al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, para que resuelva el resto de las cuestiones planteadas por NORWEGIAN. [...]».

1.6.-El recurso de casación fue señalado para votación y fallo el día 7 de octubre de 2025, y por providencia de fecha 20 de octubre de 2025, se acordó dejar sin efecto el señalamiento y dar traslado a las partes con el fin de oír las sobre la procedencia de plantear cuestión prejudicial al amparo del artículo 267 TFUE.

SEGUNDO.- Audiencia a las partes con ocasión de la cuestión prejudicial

2.1.-Conferido el traslado para alegaciones a la representación procesal de Norwegian Air International Limited presentó escrito solicitando de esta Sala el planteamiento de la cuestión prejudicial.

Incide en las razones que ya expuso a lo largo de toda la contienda. En síntesis considera que el IEONA (i) infringe el artículo 14.1.b) 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 relación con la SJUE de 10 de junio de 1999, asunto Braathens, C-346/97; (ii) el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, aplicable al supuesto enjuiciado, en relación con el actual artículo 1.2 de la Directiva 2020/262, del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, que la derogó. Estamos ante un impuesto especial sin finalidad específica y por ello incompatible.

2.2.-Conferido el traslado para alegaciones a la abogada de la Generalidad de Cataluña, se presentó escrito lamentándose, en primer lugar, de lo sucinto de la providencia de 20 de octubre de 2025, lo que le impide un debate con plenitud sobre la procedencia del reenvío. No se indican los preceptos nacionales aplicables para hacer el juicio de relevancia, lo que afecta al derecho a la tutela judicial. Se infringe el apartado 13 de las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales aprobadas por el TJUE (C/2024/6008-DOUE 9.10.2024).

Con carácter subsidiario afirma que no concurren los presupuestos procesales que condicionan la viabilidad del planteamiento de la cuestión prejudicial, puesto que con arreglo al artículo 267 del TFUE, no es relevante para el fallo, como advirtieran las STJUE de 9 de octubre de 1997, asunto Grado et Bashir, C-291/96, y la de 6 de octubre de 2021, asunto Consorzio Italian Management y Catania Multiservizi, C-561/19.

El contenido del auto admitiendo el recurso de casación y fijando la cuestión de interés casacional, revela la innecesariedad del juicio de relevancia. En las STS de 13 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2638) y de 30 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:3264), en las que se examinó la compatibilidad de la Ley reguladora del Impuesto sobre contaminación atmosférica exigido por la Comunidad Autónoma de Galicia (ICA) con las citadas directivas, en los mismos términos en que se plantea con el IEONA regulado por la Ley 12/2014. La Sala de instancia, a pesar de las alegaciones de la compañía aérea, ni tan siquiera entró a valorar esta posibilidad. Niega la aplicabilidad de las Directivas invocadas por la providencia porque estamos ante la interpretación de normas de Derecho interno ajenas a la cuestión prejudicial como advirtiera la

STUE 19 de septiembre de 2006, asunto Wilson, C-506/04; confundiendo los motivos de impugnación invocados por la compañía aérea con la aplicación de la Ley 12/2014.

También subsidiariamente, afirma que estamos ante un *acto aclarado* para lo que vuelve a citar las sentencias de 13 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2638) y de 30 de junio de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:3264). Estas sentencias hicieron un examen exhaustivo de la jurisprudencia del TJUE para concluir que el ICA controvertido no poseía naturaleza indirecta. Se analizaron las STJUE de 10 de junio de 1999 del asunto Braathens, citada por la providencia, y las de 4 de junio de 2015, asunto Kernkraftwerke (C-5/14); 20 septiembre de 2017, asunto Elecdey Carcelen (C-215-96); 3 de marzo de 2021, asunto Promociones Oliva Park (C-220/19). Se concluyó que el ICA no poseía naturaleza indirecta, pues su configuración normativa gravaba exclusivamente la emisión de determinados contaminantes atmosféricos, sin incidir de manera directa sobre el consumo de energía o combustibles. El IEONA es un impuesto que se asemeja, en cuanto a su estructura y funcionamiento, al ICA gallego que ha sido validado por el Tribunal Supremo como impuesto conforme al Derecho de la UE porque no posee naturaleza indirecta. En esas sentencias se descartó el planteamiento de la cuestión prejudicial y por exigencias de unidad de doctrina y de seguridad jurídica, deberían ser aplicables en este caso las mismas consideraciones.

Además, el IEONA es un impuesto de naturaleza extrafiscal con una finalidad claramente medioambiental. El artículo 7 de la Ley 12/2014 prevé la posibilidad de reducir la cuota si se reduce el volumen de las emisiones; el artículo 4 prevé una exención para las aeronaves con un factor de emisión inferior a dos kilogramos de óxidos de nitrógeno por ciclo LTO; y el artículo 8 establece una bonificación por el importe que resulte de aplicar el 5% sobre el producto de la cuota íntegra por el porcentaje de aeronaves del contribuyente que disponen de aleta de extremidad, elemento que contribuye a una mayor eficiencia energética de la aeronave. Para la cuantificación de la base imponible se tiene en cuenta *la cantidad de contaminante emitido*, no el combustible consumido como hacía el impuesto sueco.

Tampoco establece ningún mecanismo de repercusión formal del impuesto, lo que es decisivo para excluir su calificación como gravamen indirecto. Además, su eventual repercusión económica al pasajero es de muy difícil prueba, si se tiene en cuenta la recaudación del impuesto y el volumen de pasajeros. Aporta los últimos datos de recaudación de la Agencia Tributaria de Catalunya: 2022, 3 millones de euros; 2023, 6,1 millón de euros; y 2024, 6,5 millones de euros. Incorpora el dato de pasajeros facilitados por AENA en esos mismos años y los supuestos porcentaje de repercusión: 2022, 41,6 millones (supondría una repercusión de 7 céntimos por pasajero); 2023, 49,9 millones (supondría una repercusión de 12 céntimos por pasajero); 2024, 55 millones (supondría una repercusión de 11 céntimos por pasajero).

Solicita a la Sala, tras el trámite conferido, que *«[n]o es procedente el planteamiento de la cuestión prejudicial en los términos expuestos por la providencia de 20 de octubre de 2025 por no concurrir los presupuestos procesales para ello al no ser necesaria y pertinente y en todo caso por ser la duda planteada una cuestión suficientemente aclarada por el TJUE y porque en aplicación de la doctrina establecida por este mismo Tribunal, el IEONA no es un gravamen indirecto sujeto a las Directiva 2008/118/CE y 2003/96/CE. [...]»*.

2.3.- Por diligencia de ordenación del Letrado de la Administración de Justicia de 6 de noviembre de 2023, se dio traslado de los escritos de alegaciones presentados por las partes al Magistrado ponente Excmo. Sr. D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Sobre la relevancia del planteamiento de la cuestión prejudicial

1.1.- Esta Sala ya se ha pronunciado en varias ocasiones sobre el impuesto de la Comunidad Autónoma de Cataluña, aprobado por Ley del Parlamento de Cataluña de 12/2014, de 10 de octubre, del *«impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, del impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria y del impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear»* (BOE» núm. 281, de 20 de noviembre de 2014). Entre otras podemos citar las SsTS de 30 de abril de 2024, RC 7429 y 7341/22, reiteradas por las posteriores de 19 de febrero de 2025, RC 1164 y 1940/23, y 20 de febrero de 2025, RC 5823 y 6367/23. En todas ellas, declaramos haber lugar a los recursos de casación que la Generalidad había interpuesto frente a las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Comunidad Autónoma de Cataluña. Consideramos que, a pesar de que alguno de los elementos de la configuración del IEONA pudieran constituir una ayuda de Estado contraria al artículo 107 del TFUE, su consecuencia no era la total invalidez del tributo como había decidido la Sala de instancia. Fijamos como doctrina

que «[d]e acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la ilegalidad, a la luz del Derecho en materia de ayudas de Estado, de determinados supuestos de no sujeción o exención del Impuesto sobre la Emisión de Óxidos de Nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial no afecta a la legalidad del tributo en sí mismo, de suerte que quienes están sujetos a dicho impuesto no pueden alegar tal ilegalidad para eludir el pago ni constituir fundamento para la rectificación de la autoliquidación y devolución del ingreso efectuado. [...]». Esta doctrina nos condujo a haber lugar a los recursos de casación anulando y dejando sin efecto las sentencias impugnadas.

1.2.- En ninguno de los recursos de casación a los que nos referimos, sometimos la legalidad del IEONA a las previsiones del artículo 14 apartado 1, letra b) de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, respecto de la obligación de los Estados de eximir de tributación los suministros de hidrocarburos para la navegación. Tampoco lo analizamos desde el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE de impuestos especiales para el establecimiento de gravámenes indirectos adicionales al IVA en los Impuestos Especiales armonizados. El debate, en aquellas ocasiones, no discurre por estos términos, no fue planteado por ninguna de las partes, ni fue relevante para tomar la decisión en congruencia con los argumentos y pretensiones formuladas por los litigantes.

1.3.- Tampoco lo fue para el Tribunal Constitucional cuando se pronunció en su sentencia 74/2016, de 14 de abril (BOE núm. 122, de 20 de mayo de 2016), con ocasión del recurso de inconstitucionalidad que presentó el Presidente del Gobierno contra los artículos 1.1 c); y 21 a 30 de la Ley del Parlamento de Cataluña 12/2014, de 10 de octubre. No lo consideró necesario, como juicio de relevancia, para dar su respuesta a la cuestión planteada llevándole a declarar la inconstitucionalidad y nulidad de los artículos controvertidos. De otro modo, el Tribunal Constitucional podría haberla planteado haciéndola extensiva a los preceptos que ahora nos ocupan.

1.4.- En el presente recurso de casación la decisión sobre la legalidad de la sentencia impugnada no iba a variar respecto de las que ya hemos tomado en supuestos análogos, lo que nos conduciría a casarla y a su anulación. La anulación de la sentencia nos obligaría a abordar el debate conforme al artículo 93.1 de la LJCA, y dar respuesta a las pretensiones de las partes en los términos que fueron planteados ante la Sala de instancia.

Comprobamos que la sentencia de instancia no se pronunció sobre las alegaciones en las que la compañía aérea sustentaba su pretensión impugnatoria y constituyeron el escrito de demanda. Todos los argumentos de la parte no tratados por la sentencia de instancia, giraron en torno a la compatibilidad del IEONA con el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y el régimen general de los impuestos especiales.

1.5.- En este caso, si casamos y anulamos la sentencia, las pretensiones de la compañía aérea nos obligan a pronunciarnos sobre las razones preteridas por la Sala de instancia. Para esta labor resulta determinante esclarecer, con carácter previo, las dudas sobre la compatibilidad del IEONA con el marco comunitario que se ha denunciado. De esa interpretación depende la solución del litigio y, en estos momentos, no tenemos la certeza de que cuál pudiera ser el sentido hermenéutico del TJUE en el test de compatibilidad sobre este impuesto. La realidad es que para los litigantes que en otros recursos cuestionaron su legalidad, estos argumentos permanecieron ajenos al debate y por lo tanto no fueron determinantes para la decisión que en aquellas ocasiones tomamos.

1.6.- La Generalidad de Cataluña se opone frontalmente al reenvío y dice que la contienda y los términos en que ha sido planteada no supera el juicio de relevancia, y no es así. A pesar de que se lamenta de la brevedad de la providencia con la que la Sala trasladó sus dudas a la partes litigantes sobre la compatibilidad del IEONA con las del artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96/CE, en relación con la SJUE de 10 de junio de 1999, asunto Braathens, C-346/97; y con el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE; el contenido de su escrito de oposición revela que ha sabido contrarrestar y ha intentado disipar las dudas expresadas por esta Sala con plenitud de razones y argumentos, aunque sin éxito.

Sucintamente, el hecho de que en otras ocasiones y en el enjuiciamiento de supuestos de análoga naturaleza pero no idénticos, esta Sala no planteara una cuestión prejudicial no avala que, vistos los términos por los que discurre este litigio, cómo se ha fijado el debate y los motivos alegados por la compañía aérea recurrente, sobre los que jamás recibió contestación o respuesta ni por la Administración ni por los Jueces de instancia, debamos descartar la necesaria recomendación de acudir al reenvío antes de tomar una decisión sobre el fondo de la contienda.

1.7.-En este contexto, debemos conocer la interpretación de la normativa de la Unión para resolver si el IEONA es o no conforme a Derecho, y constituye un paso previo y determinante para dar respuesta a la cuestión de interés casacional que se nos plantea. La necesidad de una homogénea hermenéutica lo requiere y llamada al TJUE, como apuntara la STC 37/2019, de 26 de marzo, se hace precisa si las consecuencias nos llevarán a orillar la aplicación del texto legal.

SEGUNDO.- Disposiciones nacionales objeto del litigio

2.1.-El IEONA se introdujo por la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña. En la exposición de motivos se justificó su exacción *«[d]esde una doble vertiente. Por una parte, su carácter extrafiscal pretende orientar el comportamiento de los agentes económicos afectados, con la interiorización de los costes no deseados y de las externalidades negativas que generan con su actividad, con el objetivo de contribuir a la mejora y la preservación del medio ambiente. Por otra parte, devienen instrumentos de política económica y, en este sentido, no se puede negligir que concurre también una finalidad fiscal, puesto que con su exacción se obtendrán ingresos adicionales que han de permitir subvenir, en parte, a los gastos e inversiones públicas en materia de medio ambiente y, en general, a las políticas de fomento de la preservación y la mejora de la calidad del medio ambiente. [...]»*.

2.2.-El artículo 1, sobre su ámbito material y aplicación decía que *«[e]s la creación, como tributos propios de la Generalidad, de los siguientes impuestos:*

a) El impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial.

b) El impuesto sobre la emisión de gases y partículas a la atmósfera producida por la industria.

c) El impuesto sobre la producción de energía eléctrica de origen nuclear.

2. Los impuestos a los que se refiere el apartado 1 son aplicables en todo el territorio de Cataluña, y son compatibles con otros impuestos y tasas. [...]».

El apartado c) fue declarado inconstitucional por la STC 74/2016.

2.3.-En cuanto al objeto el artículo 2 estableció que *«[e]s gravar la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante el ciclo LTO (landing and take-off) -que comprende las fases de rodaje de entrada al aeropuerto, de rodaje de salida del aeropuerto, de despegue y de aterrizaje-, por el riesgo que provoca en el medio ambiente. [...]»*.

Completa el artículo 3 el hecho imponible indicando que *«[1.] (...) la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros durante el ciclo LTO en aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente atmosférico por la normativa vigente.*

2. A los efectos de la presente ley, los vuelos de posicionamiento no se consideran vuelos comerciales.

3. No quedan sujetos al presente impuesto los siguientes vuelos:

a) Los vuelos efectuados por aeronaves medicalizadas.

b) Los vuelos de helicópteros destinados al transporte de enfermos.

c) Los vuelos destinados a servicios públicos, como la toma de imágenes del tráfico, la cartografía, la lucha contra incendios u otros servicios análogos. [...]». Tras la reforma llevada a cabo por la Ley 2/2016, de 2 de noviembre (BOE núm. 283, de 23 de noviembre de 2016), se añadieron los vuelos de transporte de mercancías, ante el riesgo de incurrir en posibles ayudas de Estado, como reflejaba la exposición de motivos de la reforma *«[E]n cuanto al impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, las modificaciones obedecen a la necesidad de adecuarlo a las reglas del derecho europeo en materia de ayudas de Estado. En este sentido, se amplía el hecho imponible al transporte aéreo de mercancías [...]»*.

2.4.-Los supuestos de exención se contemplaban en el artículo 4 *«[a)] Las aeronaves con un factor de emisión inferior a dos kilogramos de óxidos de nitrógeno por ciclo LTO.*

b) Los vuelos que se dan en situaciones excepcionales, como los aterrizajes inducidos por problemas de operatividad en aeródromos próximos, los aterrizajes de emergencia o las acciones específicas de apoyo a zonas donde se realizan campañas solidarias y humanitarias. [...]».

2.5.-En cuanto al sujeto pasivo, estableció el artículo 5 que *«[S]on sujetos pasivos del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial, a título de contribuyentes, las compañías aéreas y las personas físicas o jurídicas que operan o fletan vuelos que salen de un aeródromo de Cataluña.[...]»*.

2.6.-La cuantificación de la base imponible se recogió en el artículo 6 «[1.] La base imponible del impuesto sobre la emisión de óxidos de nitrógeno a la atmósfera producida por la aviación comercial está constituida por la cantidad, en kilogramos, de óxidos de nitrógeno emitida durante el ciclo LTO de las aeronaves durante el período impositivo.

2. Al efecto de determinar la base imponible de este impuesto, deben aplicarse los factores de emisión que determina la guía de inventarios de emisiones EMEP/EEA, de la Agencia Europea de Medio Ambiente. En el caso de los helicópteros, los factores de emisión aplicables son los que establece la Oficina Federal de Aviación Civil de Suiza.

3. La base imponible de este impuesto se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$BI = N.^{\circ} \text{ de vuelos} \times FE \text{ medio}$$

Donde:

- BI es la base imponible.

- N.º de vuelos es el número de vuelos (despegues) efectuados durante el período impositivo, computando un máximo de 20.000 vuelos anuales.

- FE medio es el factor de emisión medio (expresado en kilogramos).

4. El factor de emisión medio se calcula de acuerdo con la siguiente fórmula:

$$FE \text{ medio} = BI \text{ teórica} / N.^{\circ} \text{ de vuelos}$$

Donde:

- BI teórica es el resultado de sumar las bases imponibles parciales que resultan de multiplicar por cada modelo de aeronave del contribuyente el número de vuelos anuales por el factor de emisiones de óxidos de nitrógeno correspondiente a aquel tipo de aeronave.

- N.º de vuelos es el número total de vuelos (despegues) efectuados durante el período impositivo, sin ningún tope aplicable. [...]». También fue objeto de dos modificaciones posteriores, por la Ley 2/2016 y por Ley 5/2020, de 29 de abril (BOE» núm. 155, de 2 de junio de 2020), no aplicables al momento temporal que nos afecta.

2.7.-El tipo impositivo y cuota íntegra se fijó en el artículo 7 «[1.] El tipo impositivo es de 3,5 euros por kilogramo de óxidos de nitrógeno.

2. La cuota íntegra se obtiene de multiplicar la base imponible por el tipo impositivo. [...]». Sendas modificaciones afectaron a este artículo, la ya citada Ley 2/2016 y el Decreto-ley 12/2019, de 9 de julio (DOGC núm. 7915, de 11 de julio de 2019).

2.8.-A pesar de que el ejercicio controvertido era del año 2016 y que el impuesto es anual y se devenga al final del período impositivo como dice el artículo 9.1 y 3 de la Ley, a Norwegian no le fue aplicable la reforma llevada a cabo por la Ley 2/2016, publicada antes del devengo de ese ejercicio, porque su entrada en vigor se postpuso al 1 de enero de 2017, conforme su disposición final.

TERCERO.- Derecho de la Unión Europea y jurisprudencia eventualmente aplicable

3.1.-El artículo 14.1.b) de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre de 2003 por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, vino a establecer que «[A]demás 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: (...) b) los productos energéticos suministrados para su utilización como carburante en la navegación aérea distinta de la navegación aérea de recreo privada.

A efectos de la presente Directiva, se entenderá por "navegación aérea de recreo privada" la utilización de una aeronave por su propietario o por la persona física o jurídica que pueda utilizarla en virtud de arrendamiento o de cualquier otro título, para fines no comerciales y, en particular, para fines distintos del transporte de viajeros o mercancías o de la prestación de servicios a título oneroso, o que no se destinen a necesidades determinadas por las autoridades públicas.

Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación de dicha exención a los suministros de queroseno de aviación (código NC 2710 19 21); [...]».

3.2.-El artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, 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, establecía que «[L]os Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible,

el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. [...]». Esta Directiva ha sido derogada por la Directiva 2020/262, de 19 de diciembre de 2019 por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (versión refundida), que en su homólogo recoge una previsión análoga que la originaria.

3.3.- En interpretación de parte de ese marco normativo podemos destacar lo dicho por la STJUE de 10 de junio de 1999, Braathens, asunto C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291, en la que se analizaba un impuesto nacional sueco de protección del medio ambiente que gravaba la navegación aérea interior de carácter comercial, en los períodos comprendidos entre enero de 1995 y junio de 1996, calculado en función de las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno.

El mencionado impuesto se liquidaba basándose en los datos facilitados por la Luftfartsverk (organismo nacional de aviación civil) sobre el consumo de carburante y la emisión de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión considerado en un trayecto aéreo medio. Según el apartado 2 del artículo 6 de la Ley de 1988, el impuesto se percibía para cada vuelo a razón de 1 SKR por kilogramo de carburante consumido y de 12 SKR por kilogramo de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno emitidos. Cuando no se disponía de datos fiables sobre las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno como preveía el apartado 1 del artículo 6 de la Ley de 1988, se liquidaba el impuesto aplicando un método basado en el peso máximo autorizado del avión en el despegue.

Apuntaba la sentencia que *«[22.] Debe señalarse que el impuesto controvertido en el asunto principal se calcula a partir de los datos facilitados por el organismo nacional de aviación civil en lo que respecta al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión correspondiente en un trayecto aéreo medio.*

23. Pues bien, según el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 92/12, ésta comprende los productos objeto de impuestos especiales y de otros impuestos indirectos que gravan, aun indirectamente, el consumo de dichos productos. Además, como han señalado acertadamente Braathens y la Comisión, existe una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes comprendidas en la Ley de 1988 que son emitidas al producirse dicho consumo, por lo que debe considerarse que el impuesto discutido, tanto en lo que respecta a la parte calculada sobre las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno, como a la fijada en función del consumo de carburante y que tiene por objeto las emisiones de dióxido de carbono, grava el consumo de carburante en sí mismo a efectos de la aplicación de las Directivas 92/12 y 92/81.

24. A este respecto, de la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva se infiere que un impuesto como el que se discute en el asunto principal es incompatible con el régimen del impuesto especial armonizado que establecen las Directivas citadas. Permitir que los Estado miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que, como en el caso de autos, deben quedar exentos del impuesto especial armonizado de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 privaría a ésta de todo efecto útil. (...)

26. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones primera y tercera que el apartado 1 del artículo 8 de la Directiva 92/81 se opone a la percepción de un impuesto como el controvertido en el asunto principal, que grava el tráfico aéreo interior de carácter comercial y que se calcula en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado. [...]».

3.4.- Lo establecido por la sentencia Braathens fue recordado por otras posteriores, bien para destacar los criterios de identidad que concurrían en esos casos, bien para establecer las diferencias que justificaban un distinto trato. Entre otras, la sentencia de 25 de septiembre de 2003, C-437/01, ECLI:EU:C:2003:498, *«[17.] La Comisión recuerda que, en la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), el Tribunal de Justicia consideró que un impuesto ecológico que grava las emisiones contaminantes causadas por el tráfico aéreo interior de Suecia de carácter comercial era contrario al artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, el cual prevé la exención obligatoria del impuesto especial armonizado por lo que respecta a los hidrocarburos utilizados como carburante para la navegación aérea distinta de la navegación aérea de turismo privado. En el apartado 24 de la citada sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que permitir que los Estados miembros graven con otro impuesto indirecto los productos que, como en el caso de autos, deben quedar exentos del impuesto especial armonizado, de conformidad con el artículo 8, apartado 1, letra b), de la Directiva 92/81, privaría a esta disposición de todo efecto útil, y en el apartado 25 de la misma sentencia, que un Estado miembro que haya establecido un impuesto de tales características no puede invocar la facultad, prevista en el artículo 3, apartado 2 de la Directiva 92/12, de mantener o establecer otros*

impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado. [...]»; de 1 de marzo de 2007, asunto C-391/05, ECLI:EU:C:2007:126, «[23] Esta interpretación autónoma de las citadas exenciones es tanto más necesaria cuanto que el artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81 impone a los Estados miembros la obligación de no gravar con el impuesto especial armonizado los hidrocarburos suministrados para su utilización como carburante en determinadas actividades enunciadas en esta disposición (véanse las sentencias de 10 de junio de 1999, Braathens, C-346/97, Rec. p. I-3419, apartado 31, y Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, apartado 20). Pues bien, cualquier interpretación divergente en el ámbito nacional de las obligaciones de exención establecidas por la Directiva 92/81 no sólo perjudicaría al objetivo de armonización de la normativa comunitaria y a la seguridad jurídica, sino que también podría crear desigualdades de trato entre los operadores económicos afectados (véase la sentencia Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft, antes citada, apartado 21). [...]»; la de 21 de diciembre de 2011, asunto C-366/10, ECLI:EU:C:2011:864, «[144] Por tanto, tal régimen se distingue fundamentalmente del régimen sueco controvertido en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, Rec. p. I-3419), en el que el Tribunal, en el apartado 23, consideró que, por lo que respecta a un impuesto de protección medioambiental pagado íntegramente al Estado, este impuesto gravaba el consumo de carburante en sí mismo, en particular, porque existía una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes contempladas por dicho impuesto, constituyendo éste, por tanto, un impuesto especial que gravaba la navegación aérea interior de carácter comercial, que infringía la exención prevista por las directivas aplicables en la materia. [...]»; o 4 de junio de 2015, asunto C-5/14, ECLI:EU:C:2015:354, «[61] Sobre este particular, el Tribunal de Justicia ha declarado, por lo que respecta a determinados carburantes a los que se aplica la Directiva 92/82/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la aproximación de los tipos del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 19), sustituida por la Directiva 2003/96, que debe considerarse que un impuesto nacional, que persigue la protección del medio ambiente y grava el tráfico aéreo, que se calcula en función de datos relativos al consumo de carburante y a las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno en un trayecto aéreo medio del tipo de avión utilizado, grava el consumo de dichos carburantes pues existe una relación directa e indisociable entre el consumo de carburante y las sustancias contaminantes emitidas al producirse dicho consumo (véase, en este sentido, la sentencia Braathens, C-346/97, EU:C:1999:291, apartados 22 y 23) [...]».

CUARTO.- Pertinencia del reenvío por régimen comunitario de imposición de los productos energéticos

4.1.-El IEONA es un impuesto con declarada finalidad extrafiscal cuya previsión del objeto, hecho imponible y cuantificación guarda importantes analogías, con el impuesto sueco analizado por la sentencia Braathens.

4.2.-Se configuró, como expresaba la exposición de motivos de la Ley 12/2014, para «[o]rientar el comportamiento de los agentes económicos afectados, con (...) el objetivo de contribuir a la mejora y la preservación del medio ambiente. [...]».

4.3.-El gravamen del IEONA en términos análogos al impuesto sueco, tiene como objeto ex artículos 2 y 3 de la Ley 12/2014, la emisión de elementos contaminantes (óxidos de nitrógeno) liberados a la atmósfera generados por la aviación comercial, aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros durante el ciclo LTO (landing and take-off) en aeródromos pertenecientes a municipios declarados zonas de protección especial del ambiente atmosférico, circunstancia que se da en las inmediaciones del Aeropuerto del Prat de Barcelona.

4.4.-Para la cuantificación de la base imponible en el IEONA, según el artículo 6.1 de la Ley 12/2014, se tiene en cuenta «[l]a cantidad, en kilogramos, de óxidos de nitrógeno emitida durante el ciclo LTO de las aeronaves durante el período impositivo [...]». Se establece una relación entre número de vuelos y el llamado factor medio de emisión, especificando el apartado 2 que, estos factores los «[d]etermina la guía de inventarios de emisiones EMEP/EEA, de la Agencia Europea de Medio Ambiente, los factores de emisión que determina la guía de inventarios de emisiones EMEP/EEA, de la Agencia Europea de Medio Ambiente [...]». El parecido con el Impuesto sueco es relevante tanto por el método de cálculo, el período relevante y su cuantificación. Este último, se calculaba en función de las emisiones de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno por período anuales. Se cuantificaba por cada vuelo a razón de 1 SKR por kilogramo de carburante consumido y de 12 SKR por kilogramo de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno emitidos, y la liquidación se basaba en los datos facilitados por la Luftfartsverk (organismo nacional de

aviación civil) sobre el consumo de carburante y la emisión de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión considerado en un trayecto aéreo medio.

QUINTO.- Pertinencia del reenvío por régimen general de los impuestos especiales

5.1.-El IEONA a pesar del silencio de la Ley 12/2014 sobre su naturaleza jurídica, tiene todas las características de un impuesto indirecto, puesto que gravan el consumo, en este caso, de un determinado combustible fósil, lo que nos sitúa dentro del marco objetivo de la Directiva 2008/118 relativa al régimen general de los impuestos especiales.

Conforme al artículo 1.2 de la Directiva 2008/118, *«[L]os Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. [...]»*; en la actualidad ha sido derogada por la Directiva 2020/262, que se pronuncia en su homólogo en términos equiparables.

5.2.-La Directiva identifica los denominados impuestos especiales con aquellos que *«[(8)] (...) representan un gravamen sobre el consumo de productos [...]»*. La redacción del artículo 1.2, permite que los Estados miembros puedan establecer otros impuestos indirectos, y por lo tanto compatibles con los estandarizados, cuando tengan un propósito concreto o fin específico. Se ha identificado la finalidad específica, como apuntaron las SsTJUE de 30 de mayo de 2024, C-743/2022, ECLI:EU:C:2024:438, apartado 60; y 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 38, *«[c]ualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario [...]»*.

No obstante, como resulta innegable que todo impuesto tiene una razón y finalidad presupuestaria, este solo dato no debería privar de todo efecto la eventual aplicación del artículo 1.2.; por eso la sentencia Endesa Generación explica que *«[39] (...) el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 38, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 24). [...]»*.

5.3.-A pesar de la aludida finalidad extrafiscal del IEONA de *«contribuir a la mejora y la preservación del medio ambiente»*, el régimen jurídico del tributo no permite apuntar los mecanismos para garantizar esa finalidad específica que dice perseguir y que lo haría compatible con el marco de la Directiva. No estamos en condiciones de asegurar que los rendimientos obtenidos sean utilizados obligatoriamente para reducir riesgos sociales o daños medioambientales vinculados con el consumo de los hidrocarburos como ha previsto la STJUE 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, ECLI:EU:C:2014:108, apartado 30, de modo que *«[e]xistiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad del impuesto en cuestión. [...]»*.

5.4.-Ni la configuración del impuesto, su estructura, el hecho imponible o su cuantificación nos permiten establecer un concreto mecanismo de afectación. Como dijo apartado 42, de la sentencia Transportes Jordi Besora, solo podría considerarse que el impuesto persigue un fin específico *«[g]ravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo [...]»*. Sin embargo, el IOENA, da muestra de todo lo contrario puesto que a los efectos de calcular el impuesto solo tiene en consideración los aterrizajes y despegues independientemente del destino o del trayecto. Si solo se pone el foco en estas maniobras y no el destino o distancia del vuelo, el gravamen tiene poco sentido desde la finalidad perseguida. Lo cierto es que no permite discriminar ni fomentar otros medios alternativos de transporte menos contaminantes para trayectos de corta o media distancia de análoga eficiencia, para los que el tributo podría tener efectos disuasorios. En la práctica supone gravar por igual un vuelo de corta distancia y uno transoceánico, cuando la alternativa en el medio de transporte elegido en cada caso podría ser muy diferente.

Además, en la cuantificación de la base imponible se incurre en una contradicción con la finalidad buscada. El artículo 6.3 de la Ley 12/2014 establece un tope por periodo impositivo de 20.000 vuelos, y a falta de una mayor explicación, no se alcanza a comprender por qué al vuelo 20.001 ya no se le atribuyen efectos contaminantes para el medio ambiente y no merece ser gravado.

5.5.-Es cierto, como sostiene la Generalidad que esta Sala descartó el planteamiento de la oportuna consulta al TJUE en el Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica exigido por la Comunidad Autónoma de Galicia, sin embargo constatamos algunas diferencias con el que ahora

nos ocupa. En el impuesto gallego, en nuestra sentencia de 13 de junio de 2025, RC 3134/2023, advertimos que la compatibilidad con la Directiva 2008/118, se debía, entre otras razones, a que no teníamos constancia de que fuera el consumidor quien soportara íntegramente el peso económico de ese impuesto. Nos atuvimos a lo dicho en la STJUE 3 de marzo de 2021, C-220/2019, Promociones Oliva Park, y tras constatar que no existía un mecanismo formal de repercusión, resultaba insuficiente *«[u]n incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales [...]»*.

Por el contrario, tanto en el IEONA como en el Impuesto sueco, cada compañía aérea tiene la posibilidad de trasladar la totalidad del coste del impuesto al consumidor final incrementando el precio del billete en función del número de pasajeros o de la capacidad de la aeronave.

5.6.- Todo lo hasta aquí razonado expresan las dudas que albergamos sobre la compatibilidad y el correcto encaje del IEONA dentro del marco del Derecho de la Unión, de conformidad con los artículos 19, apartado 3, letra b) TUE); el 267 TFUE y el 4 bis Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (LOPJ), y nos conducen, con suspensión del presente recurso de casación, a plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones prejudiciales que se transcribirán en la parte dispositiva de este auto.

LA SALA ACUERDA:

1.- Suspender el procedimiento hasta la resolución de este incidente prejudicial.

2.- Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

(i) Si el artículo 14.1. b) de la Directiva 2003/96/CE 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 obliga a los Estados a eximir de tributación a la aviación comercial, debe interpretarse con arreglo a la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens, asunto C-346/97, ECLI:EU:C:1999:291, en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la introducida por la Ley 12/2014, de 10 de octubre, del Parlamento de Cataluña, en virtud de la cual se sujeta a tributación la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante las fases de LTO, aterrizaje y despegue.

(ii) Si el artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la introducida por la Ley 12/2014, por la que se sujeta a tributación la emisión de óxidos de nitrógeno de las aeronaves en vuelos comerciales de pasajeros en los aeródromos durante el ciclo LTO, aterrizaje y despegue, por tratarse de un impuesto especial sobre el consumo sin finalidad específica.

Remítase testimonio de la presente resolución a la Secretaría del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, por vía electrónica a través de la aplicación e-Curia, así como copia a la dirección DDP-GrefeCour@curia.europa.eu y al Servicio de Relaciones Internacionales del Consejo General del Poder Judicial (REDUE, Red del CGPJ de Expertos en Derecho de la Unión Europea).

Notifíquese la presente resolución a las partes haciéndoles saber que es firme y que contra ella no cabe recurso alguno.

Así lo acuerdan, mandan y firman los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).