

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ081540

TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 420/2021, de 23 de marzo de 2021

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6783/2019

SUMARIO:

II.EE. Impuestos Especiales de Fabricación. Impuesto Especial sobre Hidrocarburos. Sujeto pasivo. 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 Ley IIEE, 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. De acuerdo con la STJUE, de 7 de marzo de 2018, asunto nº C-31/17 (NFJ070431), 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 y al tratarse de una normativa estatal ya derogada. La respuesta a la cuestión planteada en el auto de admisión, 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. La sentencia recurrida ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en esta sentencia, en relación a la infracción del art. 14.1.a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, entre los que se encuentra el biogás, dándose las condiciones necesarias para apreciar el efecto directo vertical de la Directiva, lo que comporta que la fabricación de biogás debía haber estado sujeta pero exenta en el impuesto. [Vid. ATS de 8 de mayo de 2020, recurso nº 6783/2019 (NFJ077904) y STSJ de Castilla y León (Sede en Valladolid) de 18 de julio de 2019, recurso nº 1248/2018 (NFJ075618), que se casa y anula].

PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE), arts. 4.º, 8.º, 50 y 51.

RD 1165/1995 (Rgto. II.EE), art. 40.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 17, 35, 36, 103, 188, 191 y 211.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 14.

Directiva 2008/118/CE del Consejo (Régimen general de los II.EE, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE), arts. 2, 7 y 8.

PONENTE:*Doña María de la Esperanza Córdoba Castroverde.***TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 420/2021

Fecha de sentencia: 23/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6783/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/03/2021

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: T.S.J.CASTILLA-LEON CON/AD SEC.1

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 6783/2019

Ponente: Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

SENTENCIA

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente
D. José Díaz Delgado
D. Ángel Aguallo Avilés
D. Francisco José Navarro Sanchís
D. Jesús Cudero Blas
D. Isaac Merino Jara
D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto , constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. 6783/2019, interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982 DE 26 DE MAYO, contra la sentencia dictada el 18 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, que estimó parcialmente el recurso núm. 1248/2018, interpuesto contra la resolución de 28 de junio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, relativa a liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias.

Ha comparecido como parte recurrida la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.^a Esperanza Córdoba Castroverde.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero. Resolución recurrida en casación.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia núm. 1022 dictada el 18 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, que estimó parcialmente el recurso núm. 1248/2018, interpuesto contra la resolución de 28 de junio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 47/486/2018 y 47/574/2018, referidas a liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: Que estimamos parcialmente la demanda presentada por la Procuradora de los Tribunales doña Carmen Martínez Bragado, en la representación procesal que tiene acreditada en autos, contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León con sede en Valladolid, de veintiocho de junio de dos mil dieciocho, que desestima las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 47/486/2018 y 47/574/2018, referidas a liquidación de Impuestos Especiales de los ejercicios dos mil trece a dos mil diecisiete e imposición de sanciones tributarias, y la anulamos del mismo modo parcial, en cuanto aplica al tipo general del Impuesto y no el bonificado que corresponda, con su traslación a la cuantía de las sanciones impuestas; y que desestimamos, en lo demás, la demanda. No se hace expresa imposición de las costas procesales a ninguna de las partes, por lo que cada una de ellas abonará las originadas por ella y las comunes lo serán por mitad".

Segundo. Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La procuradora doña María del Carmen Martínez Bragado, en representación de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., presentó escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

1. El artículo 4, apartados 8 y 17, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"].
2. 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"].
3. El artículo 8, apartado 8, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"].
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).

Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que:

"- La infracción del artículo 4 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en sus apartados 8 y 17, así como el artículo 40 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales, por haber incurrido la sentencia impugnada en falta de motivación e incongruencia omisiva, ha incidido directamente en el sentido del fallo, por cuanto de haber sido tomada en consideración la regulación contenida en dichos preceptos en cuanto a que se ha de entender por "depositario autorizado", "fábrica" y la obligación de los titulares de las fábricas a inscribirse en el registro territorial de la oficina gestora, se habría llegado a la conclusión de que no se configuraría como contribuyente del Impuesto sobre Hidrocarburos y no estaría obligada a la liquidación y pago del mismo y, por tanto, el "fallo" con seguridad, habría sido distinto, dada la relevancia de dicha cuestión sobre el objeto del proceso, y atendidas las evidentes razones que asisten a esta parte en relación con dicha cuestión.

- La infracción del artículo 8.8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, porque la sentencia de instancia basa su pronunciamiento en la interpretación y aplicación del artículo 8.8 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, aunque en términos que esta parte considera contrarios a derecho porque el mismo no es aplicable al caso, al no tener ni representada la dirección de la explotación de las instalaciones y porque la prestación del servicio se realiza siguiendo las instrucciones dadas por la mercantil "Canal de Isabel II Gestión, S.A.", que es la que tiene encomendada la gestión del servicio integral de aguas del

Ayuntamiento de Madrid, sin que le sea exigible a la actora pedir autorización alguna para fabricar el citado biogás, y por tanto pueda exigírsele pago tributario derivado de la fabricación del mismo.

- La infracción del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (versión consolidada en el DOUE, Serie C, número 202, de 7 de junio de 2016), por cuanto la Sala no ha estimado pertinente elevar al TJUE cuestión prejudicial en relación con el hecho de haberse configurado la tributación del Impuesto, esto es, la sujeción al mismo a la fabricación de biogás que va a ser combustionado para la fabricación de electricidad, en el sentido contrario a lo dispuesto en la directiva comunitaria. La Sala, obviando dicha solicitud, justificó su negativa aduciendo que no se aprecia contradicción con el derecho europeo y que además la Sentencia del TJUE de 7 de marzo de 2018 citada por esta parte configura un presupuesto de hecho que no concurre en el caso de autos, considerando que exclusivamente cuando la utilización del biogás, como el resto de hidrocarburos, tiene por finalidad la producción de energía eléctrica ad extra, tiene sentido la exención que se propone".

2. La Sala de instancia, por auto de 11 de octubre de 2019, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido ambas partes, la Unión Temporal de Empresas recurrente y la Administración General del Estado como recurrida, ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

Tercero. Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 8 de mayo de 2020, apreció que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia es:

"[...] 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.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1 El artículo 4, apartados 8 y 17, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"].

3.2 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"].

3.3 El artículo 8, apartado 8, de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"].

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).

3.5 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."

2. La procuradora Silvia Vázquez Senín, en nombre y representación de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982 DE 26 DE MAYO, mediante escrito fechado el 4 de septiembre de 2020, interpuso recurso de casación que observa los requisitos legales, en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba, y termina solicitando:

"1º) Que con estimación del presente recurso de casación se anule la sentencia impugnada, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

2º) Que como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación de la sentencia impugnada, el Tribunal Supremo se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia, y entre el examen del fondo del asunto, procediendo a la resolución del litigio en los términos en que quedó planteado el debate procesal en la instancia;

3º) Y en consecuencia estime el recurso contencioso administrativo interpuesto por esta parte contra el Acuerdo de fecha 28/06/2018 dictado por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, por el que se desestima la reclamación formulada por Urbaser S.A., Licuas S.A. y Socamex SAU, UTE contra la liquidación dictada por la Jefa de la Dependencia Regional de Aduanas e Impuestos especiales de la Delegación especial de Castilla y León el 17 de enero de 2018 en relación al Impuesto sobre Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017, y contra el acuerdo sancionador derivado de la citada liquidación, considerando a esta parte no sujeto pasivo del Impuesto al no ser titulares de la instalación, dilucidando asimismo sobre la posible vulneración de la norma española

que gravaba el Impuesto sobre Hidrocarburos eliminando la exención del artículo 51 de la ley 38/1992 al ser contraria al artículo 14 de la Directiva Comunitaria, en los términos solicitados en el escrito de demanda".

Cuarto. *Oposición del recurso de casación.*

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso, presentó escrito de oposición al recurso de casación en fecha 26 de octubre de 2020, que observa los requisitos legales, y en el que interesa:

"Que teniendo por presentado este escrito y por formulada oposición al recurso, previos los trámites oportunos e interpretando los arts. 8.8 LIEE; 40 RIEE; 7 y 8 de la Directiva 2008/118 y concordantes, en la forma propuesta en este escrito, dicte sentencia que lo desestime confirmando la sentencia recurrida".

Quinto. *Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.*

Por providencia de 28 de octubre de 2020, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala la innecesariedad de dicho trámite.

Asimismo, por providencia de 22 de diciembre de 2020 se designó ponente a la Excm. Sra. D^a Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 9 de marzo de 2021, fecha en la que se deliberó y votó el asunto con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero. *Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.*

1. Se impugna en este recurso de casación la sentencia pronunciada el 18 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, que estimó parcialmente el recurso núm. 1248/2018, interpuesto contra la resolución de 28 de junio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, relativa a liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos, ejercicios 2013 a 2017, e imposición de sanciones tributarias.

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si la pronunciada por la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, impugnada en casación por la representación procesal de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U (UTE VALDEBEBAS), es o no conforme a Derecho y, en concreto, dar respuesta a la cuestión que formula el auto de admisión, consistente en:

"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".

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución, recogidos en la sentencia impugnada, son los siguientes:

2.1. Entre la "UTE Valdebebas" y la empresa "Canal de Isabel II Gestión, S.A." se firmó un contrato de prestación de servicios de gestión y mantenimiento de la Estación Depuradora de Aguas Residuales -EDAR- de Valdebebas para el periodo comprendido entre el 15 de abril de 2013 y el 14 de abril de 2017. Dicha EDAR forma parte del Plan de Saneamiento Integral de Madrid.

La actividad desarrollada en la EDAR es la producción de agua residual depurada. La estación depuradora recibe el agua residual que proviene de diversos distritos y colectores, que desembocan directamente al pozo de gruesos de la misma. En la propia EDAR se generan fangos que son sometidos a un proceso de digestión anaeróbica y, como consecuencia de dicho tratamiento, se produce un residuo gaseoso llamado biogás o gas de digestión. El biogás producido, dada su composición, no puede ser liberado a la atmósfera por razones medioambientales, por lo que debe ser destruido o aprovechado como fuente de energía renovada en la caldera de los digestores y en el motogenerador, bien generando KW eléctricos que se autoconsumen en la propia instalación, sin que, por su pobreza energética, tampoco sea posible su comercialización fuera de las instalaciones de la estación a posibles terceros interesados. Dicho destino es el que se ha dado al biogás generado en el tratamiento dado en la EDAR encomendada a la recurrente.

2.2. El 17 de enero de 2018, la Administración tributaria notificó a la UTE recurrente un acuerdo de liquidación en relación con el Impuesto sobre Hidrocarburos, ejercicio 2013-2017, del que resultaba una deuda a

ingresar de 134.285,27 euros. La regularización venía motivada porque la mercantil había generado biogás en la Estación Depuradora de Aguas Residuales -EDAR- de Valdebebas, 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, con lo que este hidrocarburo no podía estar amparado en el régimen suspensivo y, consecuentemente, el devengo se producía en el momento de la fabricación.

2.3. Contra la liquidación girada, la UTE presentó reclamación, que fue desestimada por el TEAR en resolución de 28 de junio de 2018, en la que razona en los siguientes términos:

"De este precepto - artículo 8 de la Ley 38/1992- cabe destacar su apartado 8 en el que se consideran sujetos pasivos a los poseedores, usuarios, comercializadores o quienes transporten los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria recogidos en el artículo 16 de la Ley de IIEE.

No es objeto de controversia que las instalaciones de depuración donde se genera la electricidad no son de titularidad de la reclamante, ahora bien, lo que sí está acreditado es que la reclamante en base al contrato que tiene firmado con el Canal de Isabel II se encuentra obligada a realizar una serie de actuaciones con el biogás que se genera en el proceso de depuración y entre dichos usos se encuentra el de producir energía eléctrica que luego será utilizada en la propia instalación depuradora, por parte de la propia reclamante, para producir agua depurada y así cumplir con el contrato que tiene suscrito con el Canal de Isabel II. Por tanto, con independencia de que las instalaciones no sean de titularidad de la reclamante y de que la gestión se haga o no a riesgo y ventura de la reclamante, lo cierto es que es la propia reclamante quien posee y sobre todo quien utiliza dicha energía eléctrica para poder cumplir con sus obligaciones contractuales de producir agua depurada, por lo que al ser el que utiliza dicha energía sería sujeto pasivo del impuesto conforme al apartado 8 del artículo 8 de la Ley de IIEE, siendo por tanto conforme a Derecho la liquidación objeto de la presente reclamación".

2.4. La entidad interpuso recurso contencioso administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, registrado con el número 1248/2018, que estimó parcialmente el recurso en sentencia de 18 de julio de 2019, impugnada en el presente recurso de casación.

La Sala de instancia rechazó el primer motivo esgrimido por la recurrente, que consideraba que el impuesto especial de hidrocarburos debía ser asumido por la propietaria de las instalaciones. Partiendo de lo dispuesto en el artículo 17.5 LGT, razona que, en el ámbito tributario, la Ley establece quién está obligado al pago de la deuda tributaria, sin que afecten a la Administración tributaria los pactos entre partes.

Afirma que la cuestión a dilucidar es si, conforme al art. 8.8 de la Ley que regula los Impuestos Especiales, la UTE "en realidad, posee o utiliza el biogás que se genera en la planta de Valdebebas" y, al respecto, razona en los siguientes términos:

"La conclusión a la que llega la Sala, visto el presente proceso y el previo expediente administrativo, es que, efectivamente, la UTE actora posee y utiliza, o poseía y utilizaba en el momento del devengo, el biogás generado en la propia EDAR en el tratamiento de los fangos. Y para ello se tiene en cuenta que era la UTE la encargada de llevar a cabo la gestión de la planta de residuos, y ello conllevaba hacerse cargo del tratamiento del biogás, bien para eliminarlo, bien para utilizarlo dentro de las instalaciones. No solo eso, sino que, como se reconoce en la propia demanda, en el folio 12, la UTE se obligaba a optimizar el consumo de energía utilizado cuando expresa que "En virtud de esta cláusula, la entidad UTE VALDEBEBAS se obliga a optimizar el consumo de energía utilizada, por lo que Canal de Isabel II Gestión S.A. asume el coste de los consumos de energía importada y consumida dentro de determinados límites definidos en el Pliego de condiciones y bonifica la producción de electricidad en función de un coeficiente de productividad determinado por el resultado de dividir la electricidad producida en kWh entre el biogás utilizado en Nm3. Asimismo, en caso de producirse exportación a la red se perderá la bonificación mensual."; es decir, que era la UTE la que estaba al tanto de cómo se utilizaba la energía que se empleaba en la estación depuradora y que, de no hacerlo bien, respondía ante su contratante. Finalmente, y ratificando lo anteriormente dicho, en el convenio firmado entre la UTE y "Canal de Isabel II Gestión, S.A.", se prevé expresamente la posibilidad de repercutir al adjudicatario los incrementos registrados en las facturas de energía eléctrica sobre los valores normales establecidos, lo que pone de manifiesto, la actividad que correspondía a la actora respecto de la energía que se empleaba en la planta y la responsabilidad que de ello se derivaba .

De todos estos datos, tomados tanto aislada, como conjuntamente, se sigue que, ciertamente, la UTE llevaba a cabo las actuaciones de gestión de la EDAR y "obtenía" el biogás que se generaba con el tratamiento a que eran sometidos los residuos que se remitían y que era la encargada de utilizar esa energía que se obtenía y de emplearla en la actividad que se desarrollaba en la planta y que debía hacerlo, lo mismo que sucedía con el resto de la electricidad que recibía, con eficiencia, pues, en otro caso, podía ser penalizada por su contratante. De ello debe inferirse, por pura lógica, que se está en el presupuesto del artículo 8.8 de la Ley de Impuestos Especiales,

pues la UTE poseía y utilizaba... productos objeto de los impuestos especiales de fabricación. No de otra manera puede entenderse lo recogido en los autos".

Segundo. Preceptos objeto de interpretación.

1. En virtud del artículo 2 de la Directiva 2008/118, estarán sujetos a impuestos especiales, entre otros, los productos energéticos regulados por la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre, 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), como, por ejemplo, el biogás, en el momento de su fabricación en el territorio de la Unión Europea o de su importación en dicho territorio (artículo 2 Directiva 2008/118).

Así pues, aunque el hecho generador de los impuestos especiales es la fabricación o la importación de los productos de que se trata en el referido territorio, el devengo únicamente se produce cuando tales productos se despachan a consumo (artículo 7, apartado 1, Directiva 2008/118). A estos efectos, tiene la consideración de "despacho a consumo", entre otros supuestos, la fabricación, incluso irregular, de productos sujetos a impuestos especiales fuera de un régimen suspensivo [artículo 7. 2.c) Directiva 2008/118].

2. Por lo que respecta a la fabricación de productos a que se refiere el artículo 7.2.c) Directiva 2008/118, el impuesto especial resulta exigible a la persona que los fabrica o, en caso de fabricación irregular, a todo aquel que haya participado en su producción [artículo 8.1.c) Directiva 2008/118], si bien, de existir varios deudores, todos ellos estarán obligados al pago con carácter solidario (artículo 8.2 Directiva 2008/118).

3. En transposición de la Directiva 2008/118, el artículo 46.1.a) LIIEE incluye en el ámbito objetivo del Impuesto sobre Hidrocarburos al biogás, cuya extracción, que configura el hecho imponible de este tributo, tiene la consideración de fabricación (artículo 4.18 LIIEE).

El establecimiento donde se obtiene, en régimen suspensivo, el biogás tiene la consideración de fábrica (artículo 4.17 LIIEE), la cual ha de figurar inscrita en el registro territorial correspondiente (artículo 40 RIIEE).

4. A su vez, a fin de evitar los costes financieros consecuencia del desfase temporal entre la fabricación y la puesta a consumo, la LIIEE pospone el devengo del impuesto, al establecer que los bienes permanezcan en régimen suspensivo en los supuestos que enumera el art. 7 LIIEE.

El régimen suspensivo se caracteriza por el hecho de que los impuestos especiales relativos a los productos comprendidos en dicho régimen todavía no son exigibles, aunque el hecho imponible ya se haya producido. En consecuencia, dicho régimen retrasa el devengo de los impuestos especiales.

Ahora bien, el régimen suspensivo no se aplica en los casos de fabricación irregular, en establecimientos que no cumplan los requisitos reglamentarios, entre ellos, la inscripción registral y la pertinente autorización administrativa, lo cual resulta de la definición de "Fábrica" del art. 4.17 LIIEE como "establecimiento donde, en virtud de la autorización concedida, con las condiciones y requisitos que se establezcan reglamentariamente, pueden extraerse, fabricarse, transformarse, almacenarse, recibirse y expedirse, en régimen suspensivo, productos objeto de los impuestos especiales de fabricación".

5. El artículo 8 LIIEE, relativo a los "obligados tributarios", identifica al sujeto pasivo del Impuesto sobre Hidrocarburos, que no es otro que el titular de la fábrica en la que se obtiene el biogás. No obstante, también obliga al pago de la deuda tributaria a quienes posean, utilicen, comercialicen o transporten productos objeto del Impuesto sobre Hidrocarburos, fuera de los supuestos de circulación intracomunitaria, cuando no acrediten que tal impuesto ha sido satisfecho en España (apartado 8). Así, dispone en el referido apartado, en lo que aquí interesa, que:

"Estarán 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 esta Ley, cuando no acrediten que tales impuestos han sido satisfechos en España".

Tercero. Cuestión suscitada por el auto de admisión y posiciones de las partes.

1. Como ya hemos señalado, el auto de admisión nos interroga sobre 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.

2. Sostiene la recurrente -en su escrito interponiendo el recurso de casación- que no cabe considerar que, por aplicación del artículo 8.8 de la Ley, se convierta la UTE en sujeto pasivo, dado que la misma no dispone de ningún derecho sobre la producción del biogás y carece de capacidad dispositiva sobre las instalaciones de la EDAR o sobre la producción de Hidrocarburos.

Considera que es el Canal de Isabel II el que tiene las capacidades dispositivas sobre la EDAR, cedidas en el Convenio de Encomienda a la misma por parte del Ayuntamiento de Madrid, y que en ningún caso le es exigible a la actora pedir autorización alguna para fabricar el citado biogás, por lo que no puede exigírsele pago tributario derivado de su fabricación.

3. El Abogado del Estado, en su escrito de oposición al recurso, reiterando lo alegado en la instancia, sostiene que el artículo 8.8 LIIEE impone una obligación general de pago de los Impuestos especiales a los poseedores, usuarios, comercializadores y transportistas de los productos que no acrediten dicho pago, y esta obligación no se subordina en el precepto al previo incumplimiento de otros obligados tributarios, ni a ninguna otra condición. El tenor del art. 8.8 LIIEE, indica que trata de abarcar todos los posibles supuestos de sujetos que entran en contacto con el producto, con la finalidad de asegurar que el impuesto se pague en cualquier caso, lo que conlleva que deba incluirse en el mismo al que por ser fabricante no autorizado, evidentemente posee y hace uso de aquél. La sola condición de poseedor o usuario que exige este artículo desmiente que, en los casos de fabricación no autorizada, la condición de obligado tributario deba reconducirse al propietario de las instalaciones, no mencionado en el art. 8.8 LIIEE.

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 LIIIEE 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 LIIIE, 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 prevalecerse 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.

Séptimo. *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*

A luz de los anteriores criterios interpretativos, procede estimar el recurso de casación deducido por la representación procesal de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982 DE 26 DE MAYO, contra la sentencia dictada el 18 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, aquí recurrida, pues ésta ha interpretado de manera incorrecta el ordenamiento jurídico y mantenido un criterio que contradice el fijado en esta sentencia, en relación a 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 impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, entre los que se encuentra el biogás, dándose las condiciones necesarias para apreciar el efecto directo vertical de la Directiva, lo que comporta que la fabricación de biogás debía haber estado sujeta pero exenta en el impuesto.

Lo expuesto implica, asimismo, la estimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982 DE 26 DE MAYO, contra la resolución de 28 de junio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, relativa a liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias, resolución y acuerdos que se anulan por su disconformidad a Derecho.

Octavo. *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; y por lo que se refiere a las costas de la instancia, a tenor del artículo 139.1 LJCA, cada parte abonará las causadas a su instancia y las comunes por mitad, conforme al criterio interpretativo general y reiteradamente aplicado por este Tribunal Supremo.

FALLO

Por todo lo expuesto,

EN NOMBRE DEL REY

y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

Primero.

Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico sexto de esta sentencia.

Segundo.

Declarar haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña Silvia Vázquez Senin, en nombre y representación de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982 DE 26 DE MAYO, contra la sentencia dictada el 18 de julio de 2019 por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, con sede en Valladolid, en el recurso núm. 1248/2018, sentencia que se casa y anula.

Tercero.

Estimar el recurso contencioso-administrativo núm. 1248/2018 interpuesto por la representación procesal de la Unión Temporal de Empresas URBASER S.A.U., LICUAS S.A. y SOCAMEX S.A.U., UNION TEMPORAL DE EMPRESAS, LEY 18/1982 DE 26 DE MAYO, contra la resolución de 28 de junio de 2018 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Castilla y León, con sede en Valladolid, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas acumuladas números 47/486/2018 y 47/574/2018, referidas a liquidación de Impuestos Especiales de Hidrocarburos de los ejercicios 2013 a 2017 e imposición de sanciones tributarias, resolución y acuerdos que se anulan por su disconformidad a Derecho, con los efectos jurídicos inherentes a dicha declaración.

Cuarto.

No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación, ni las de la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.
Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en Sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de la Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernández.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.