

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ085043

### TRIBUNAL SUPREMO

Sentencia 81/2022, de 27 de enero de 2022

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 678/2017

#### SUMARIO:

**II.EE. Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Supuestos de no sujeción. Autoconsumos.** La cuestión prejudicial suscitada ha obtenido respuesta en la STJUE de 3 de diciembre de 2020, asunto C-44/19 (NFJ079789) que declaró que el art. 21.3, primera frase 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, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo fabrica y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos que proporcionan un beneficio económico, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos no está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición. Es clara la interpretación que procede hacer del artículo antes transcrito, sin necesidad de entrar en otras consideraciones, pues el pronunciamiento del TJUE agota las dudas jurídicas en los términos en los que se planteaba la polémica entre las partes. Cabe, pues, dilucidar la cuestión con interés casacional objetivo considerando sujeto al impuesto especial sobre hidrocarburos el autoconsumo de fueloil y fuel-gas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso siempre que proporcionen un beneficio económico. La doctrina de la Sala de instancia, aún el matiz que introduce la sentencia del TJUE, resulta correcta y la doctrina fijada, que resuelve el conflicto jurídico, único objeto del presente recurso de casación debe conllevar la confirmación de la sentencia de instancia. Si, además, a lo anterior unimos que la propia sentencia de instancia expresamente habla de que dichos productos no energéticos son comercializados o entregados por la recurrente, afirmación esta que no ha merecido reproche alguno sino una vez dictada la sentencia del TJUE, y la propia parte recurrente señala que los productos derivados son azufre, hidrógeno, coque, betunes, fracción pesada petroquímica, vapor de agua y extractos aromáticos, todos productos con un valor económico, ningún reparo cabe hacer a la afirmación de que teniendo en cuenta ese valor económico, la mercantil ha optado por comercializar posteriormente esos productos no energéticos o utilizarlos en el proceso productivo. [Vid., ATS, de 27 de junio de 2018, recurso n.º 678/2017 (NFJ070877) y SAN, de 12 de diciembre de 2016, recurso n.º 513/2015 (NFJ066868), que se confirma].

#### PRECEPTOS:

Ley 38/1992 (Ley II.EE.), art. 47.

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), art. 21.

#### PONENTE:

*Don José Antonio Montero Fernández.*

Magistrados:

Don RAFAEL FERNANDEZ VALVERDE

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don DIMITRY TEODORO BERBEROFF AYUDA

Don ISAAC MERINO JARA

### TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 81/2022

Fecha de sentencia: 27/01/2022

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 678/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 25/01/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 7

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

Transcrito por: CAR

Nota:

R. CASACION núm.: 678/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 81/2022

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 27 de enero de 2022.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso de casación n.º 678/2017, interpuesto por REPSOL PETRÓLEO, S.A., representado por el procurador de los Tribunales D.º Juan Torrecilla Jiménez, bajo la dirección letrada de D.º Fernando Bonastre Capell, contra la sentencia de 12 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º 513/2015, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de fecha 16 de julio de 2015 (R.G. 2063/2012), por la que se desestima la reclamación interpuesta contra el acuerdo de la Jefatura de la Dependencia Adjunta de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de 2 de abril de 2.012, Acta A02/72000836, en materia de Impuesto Especial sobre Hidrocarburos, ejercicios 2007 y 2008, y cuantía de 1.735.73,69 euros.

Ha comparecido en el recurso de casación como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Antonio Montero Fernández.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### **Primero.** *Resolución recurrida en casación.*

En el procedimiento ordinario nº. 513/2015, seguido en la Sección Séptima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, con fecha 12 de diciembre de 2016, se dictó sentencia cuya parte dispositiva es del siguiente tenor literal: "FALLO. 1. ESTIMAR PARCIALMENTE el recurso contencioso-administrativo nº. 513/2015 interpuesto por el Procurador por el Procurador D. Juan Torrecilla Jiménez en nombre y representación de REPSOL PETROLEO, S.A., contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, de fecha 16 de julio de 2015 (R.G. 2063/2012), a que la demanda se contrae, la cual se anula parcialmente, así como la liquidación de la que deriva en los términos indicados en el fundamento de derecho quinto y séptimo. 2. No realizar especial pronunciamiento en cuanto al pago de las costas procesales".

### **Segundo.** *Preparación del recurso de casación.*

Notificada dicha sentencia a las partes, por el procurador de los Tribunales Dº. Juan Torrecilla Jiménez, en nombre y representación de REPSOL PETRÓLEO, S.A., se presentó escrito con fecha 6 de febrero de 2017, ante la Sala de lo Contencioso Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, y la Sala, por auto de 9 de febrero de 2017, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA, como parte recurrente REPSOL PETRÓLEO, S.A., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Juan Torrecilla Jiménez, bajo la dirección letrada de Dº. Fernando Bonastre Capell, y como parte recurrida La Administración General del Estado, representada y asistida por el Sr. Abogado del Estado.

### **Tercero.** *Admisión del recurso.*

Recibidas las actuaciones en este Tribunal, la Sección Primera de esta Sala acordó, por auto de 24 de mayo de 2017, la admisión del recurso de casación, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 3.a) y 2.c) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de Julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso- Administrativa, precisando que:

" 2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:

Determinar si se debe considerar sujeto o no sujeto al impuesto especial sobre hidrocarburos el autoconsumo de fueloil y fuel-gas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso.

3º) Identificar como norma jurídica que, en principio, será objeto de interpretación el artículo 47.1.b) de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en conexión con el artículo 21.3 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".

### **Cuarto.** *Interposición del recurso de casación y oposición.*

Recibidas las actuaciones en esta Sección Segunda, el procurador de los Tribunales Dº. Juan Torrecilla Jiménez, en nombre y representación de REPSOL PETRÓLEO, S.A., por medio de escrito presentado el 10 de julio de 2017, interpuso recurso de casación, en el que expuso que las normas infringidas por la sentencia impugnada son:

1. El art.. 47.1.b) LIE y
2. El art. 21.3 Directiva 2003/96.

El recurrente manifiesta que, los impuestos especiales son tributos armonizados en la UE, por lo que la fiscalidad de los productos energéticos está regulada en la Directiva 2003/96 (art. 21). El tratamiento que la normativa europea da a los autoconsumos es, como regla general (art. 21.1) que el autoconsumo de productos energéticos en una fábrica de productos energéticos no está sujeto cuando los productos energéticos consumidos se produjeron en ella, y como excepción (art. 21.3) debe someterse a tributación el autoconsumo que no guarde relación con la producción de productos energéticos; por tanto, basta con que el producto energético consumido se use en actividades relacionadas con la producción de productos energéticos para que esté no sujeto, no siendo necesario que el autoconsumo se impute a la obtención de productos energéticos. En consecuencia, cuando los productos energéticos autoconsumidos en una refinería se han producido en ella, sólo quedan sujetos al IH los autoconsumos que se efectúen sin guardar relación alguna con la producción de productos energéticos. La AN ha reconocido en la sentencia de instancia la primacía del Derecho de la UE sobre el Derecho interno, y la aplicación del art. 21.3 Directiva 2003/96 al presente caso, y entendió que cuando la LIE al regular lo no sujeción de autoconsumos emplea el término de "hidrocarburos"; en aplicación directa de la Directiva se debía entender también incluidos todos los "productos energéticos". (término este más amplio que el de hidrocarburos). Por tanto, aceptado el principio de aplicabilidad del art. 21.3 Directiva 2003/96, debería también aceptarse su vigencia respecto a la no tributación de los autoconsumos vinculados e inherentes al proceso de refino aunque se obtengan productos residuales que no son energéticos.

Señala el recurrente que, la aplicación directa de la Directiva 2003/96 y la claridad de su art. 21.3 deberían ser suficientes para declarar no sujetos a IH los autoconsumos de fueloil y fuelgás efectuados en las refinerías de RP que la Inspección atribuyó a la obtención de productos que no son productos energéticos; así, el análisis de la normativa española y, en particular, del art. 47. Lb) de la LIE, conduce a la misma conclusión; este artículo no habla de un consumo en la "fabricación de hidrocarburos", sino en el "proceso de fabricación de hidrocarburos", lo que no es lo mismo. Para determinar, con arreglo a la LIE, que un determinado autoconsumo está no sujeto, hay que analizar si, en el proceso de fabricación de que se trate, se producen hidrocarburos o no, con independencia de que, además, puedan producirse otros productos, que no tengan tal consideración. Esta interpretación del art. 47. l.b) LIE es más acorde, no sólo con la normativa comunitaria que el mismo traspone a nuestro derecho nacional sino, además, con su literalidad, el contexto y la realidad del tiempo en la que ha de ser aplicado.

De todo ello se desprende que, de acuerdo con los arts. 21.3 Directiva 2003/96 y 47.1.b) LIE, los autoconsumos de fuelgás y fueloil en las refinerías de RP que la Inspección imputó a la obtención de productos que no son productos energéticos ni hidrocarburos no están sujetos al IH. Esta tesis es avalada por las SSTSJ del País Vasco de 16 de noviembre de 2016, 3 de marzo y 10 de abril de 2017 ( rec. 451/2015, 463/2016 y 402/2016, respectivamente). En contradicción con ellas, la AN en la sentencia recurrida, confirma el gravamen con IH de los consumos en las refinerías de RP de fueloil y fuelgás allí fabricados que la Inspección atribuye a la obtención de productos que no son productos energéticos ni hidrocarburos (azufre, hidrógeno, fracción pesada petroquímica, vapor de agua y determinados extractos aromáticos) y para llegar a esta conclusión (I) se apoya en una interpretación del art. 47.1.b) LIE incorrecta y contraria al art. 21.3 Directiva 2003/96 cuando condiciona la no sujeción del autoconsumo de hidrocarburos regulada en el art. 47.1.b) LIE a un requisito que no está previsto ni en su letra ni en la norma comunitaria, cual es que los consumos sean imputables a la obtención de productos energéticos. (II) realiza una interpretación del art. 21.3 Directiva 2003/96 incorrecta, cuando vuelve a incorporar un requisito no previsto en la norma: que todos los productos generados en las operaciones de autoconsumo controvertidas deban ser productos energéticos para que ese autoconsumo no tribute. (III) trae a colación las sentencias del TS de 27 de mayo de 2009 (rec.7096/2003), 8 de julio y 16 de septiembre de 2010 ( rec. 4779/2005 y 5157/2005), que fueron dictadas respecto de liquidaciones del IH por autoconsumos de hidrocarburos en refinerías, correspondientes a los ejercicios 1997, 1999 y 2001. Pero, en tales ejercicios, todavía no estaba en vigor el IH. vigor la Directiva 2003/96 (entró en vigor el 1 de enero de 2004), sino la Directiva 92/81, más restrictiva que la Directiva actualmente vigente en la regulación del supuesto de no sujeción de autoconsumo de hidrocarburos sobre el que versa nuestro debate.

En cuanto al tratamiento de los autoconsumos imputados a la obtención de productos que no son productos energéticos (cuestión litigiosa en el presente recurso de casación) debe tenerse en cuenta que el artículo 4.3 Directiva 92/81 parte del supuesto general de sujeción a tributación de los autoconsumos y excepciona dicha regla cuando el consumo se efectúe con "con destino a dicha producción " (de hidrocarburos); mientras que la Directiva 2003/96 parte en su art. 21.3 de la regla contraria: los autoconsumos no están sujetos como norma general, que se excepciona cuando no guardan relación con la producción de productos energéticos; es decir, con la nueva Directiva se quiere ampliar el concepto de autoconsumo no sujeto. Esta postura sobre la evolución de la normativa comunitaria y, por tanto, sobre la no aplicación de la Jurisprudencia previa del TS relativa a la Directiva 92/81 a supuestos acaecidos bajo la vigencia de la nueva Directiva 2003/96, ha sido defendida por el TSJ del País Vasco en las sentencias anteriormente citadas. Por tanto, el hecho de que, en su día, con arreglo a la Directiva 92/81, se reputaran sujetos unos autoconsumos determinados, no significa que la conclusión deba ser la misma hoy, atendiendo a la Directiva 2003/96 .

Concluye que, a su juicio, de los artículos 47.1.b) LIIEE y 21.3 de la Directiva 2003/96 se infiere claramente la no sujeción del autoconsumo respecto de los productos no energéticos que resultan del proceso de fabricación de productos energéticos, si bien, para el caso de que esa doctrina no se considere correcta, solicita de la Sala el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE.

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "1º) Con estimación de este recurso de casación:

(i) Anule la sentencia de instancia, en la parte de la misma en la que confirma la resolución del TEAC de 16/7/2015 (reclamación no 2063/2012) y el acuerdo de liquidación del IH, ejercicios 2007 y 2008, dictado el 2/4/2012 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la AEAT, con origen en el acta A02- 72000836, en lo relativo a la exigencia de dicho Impuesto por los autoconsumos de fueloil y fuelgás realizados en las refinerías de RP que la Inspección asoció a la obtención en ellas de productos que no son productos energéticos según el art.2 Directiva 2003/96, con imposición de las costas del recurso a la parte recurrida.

(ii) Y sienta la doctrina de que debe considerarse no sujeto al IH el autoconsumo de fueloil y fuelgás utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso.

2º) Como consecuencia de la estimación del recurso de casación y la consiguiente anulación parcial de la sentencia impugnada, el TS se sitúe en la posición procesal propia del Tribunal de instancia y entre al 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) Por ende, estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto por mi representada contra la resolución del TEAC identificada, y anule dicha resolución, así como el acuerdo de liquidación que en ella se confirma parcialmente, en la parte de los mismos relativa a la exigencia del IH por los autoconsumos de fueloil y fuelgás realizados en las de RP que la Inspección imputó a la obtención en ellas de productos que no son productos energéticos según el art.2 Directiva 2003/96.

4º) Subsidiariamente, sólo para el caso de que el TS crea, en contra de nuestra tesis, que conforme al art. 21.3 Directiva 2003/96, procede la tributación por IH del consumo de fueloil y fuelgás en nuestras refinerías que la Inspección atribuyó a la obtención de productos que no son productos energéticos ( art. 2 Directiva 2003/96), plantee al TJUE la siguiente cuestión prejudicial:

¿Es compatible con el Derecho Comunitario Europeo, y, más concretamente, con el art.2 1.3 Directiva 2003/96, la interpretación del art. 47.1.b) de la LIE en el sentido de gravar por el IH las operaciones de autoconsumo de productos energéticos en una refinería en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos? Teniendo en cuenta que se cumplen los siguientes requisitos: (i) que los productos energéticos autoconsumidos en la refinería han sido producidos en la propia refinería; (ii) que dichos productos se utilizan en ella como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de productos energéticos; (iii) que su autoconsumo guarda relación con la producción de productos energéticos en el mismo establecimiento y (iv) que en el citado proceso de fabricación, considerado en su conjunto, además de obtenerse productos energéticos, se obtengan, con carácter residual y de forma inevitable y no deseada, otros productos que carecen de la consideración de productos energéticos según el art. 2 Directiva 2003/96 (p. ej., el azufre que se elimina de los productos energéticos producidos en aquel proceso de fabricación)".

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, en nombre y representación de la Administración General del Estado, por medio de escrito presentado con fecha 9 de octubre de 2017, formuló oposición al recurso de casación, manifestando que, la cuestión que se plantea es si el autoconsumo de hidrocarburos utilizado en el proceso de fabricación de hidrocarburos, cuando en dicho proceso se obtienen, además de hidrocarburos otros productos no energéticos, está sujeta al Impuesto Especial. La sentencia recurrida acude a la doctrina del "acto claro" afirmando que el art. 21.3 de la Directiva 2003/96 refuerza la doctrina jurisprudencial elaborada por el TS cuando resultaba aplicable el art. 4.3 de la anterior Directiva 81/92 (y del art. 47.b) LIIEE, cuya redacción no ha cambiado), en la medida en que prescinde De la idea de consumo de hidrocarburos destinado a su producción. Así, el art. 47.1.b) LIIEE fue redactado por la Ley 40/1995, de 19 de diciembre (entró en vigor el 21 de diciembre de 1995) y, en esta fecha resultaba aplicable la Directiva 92/81/CE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre hidrocarburos. En este punto recuerda que, la redacción del art. 47.1.b) LIIEE se ha mantenido tras la aplicación de la Directiva 2003/96 por la que se deroga la Directiva 92/81/CE.

Bajo la aplicación del art. 47.1.b) LIIEE y art. 4.3 de la Directiva 92/81/CE la jurisprudencia del Tribunal Supremo: (i) entendió que el autoconsumo de hidrocarburos estaba exento en la medida en que tenía como resultado la producción de hidrocarburos. Si el resultado de ese autoconsumo eran productos que no tenían la condición de hidrocarburos, la parte proporcional de los hidrocarburos utilizados en su producción estaba sujeta la Impuesto. (ii) confirmaba que no era necesario plantear cuestión prejudicial en relación con esta cuestión, lo que lleva consigo

que no se cuestionaba la transposición al derecho interno de la Directiva 92/81/CE , y (iii) rechazaba que la redacción del art. 47.1.b) LIIEE, en cuanto se refiere a la utilización de los hidrocarburos " en el proceso de fabricación", fuera determinante para aplicar la no sujeción a todos los hidrocarburos utilizados en ese "proceso productivo", aunque el resultado de dicho proceso fueran, además de hidrocarburos otros productos.

Señala que, la cuestión que se plantea en el recurso y que está en la base del auto de admisión dictado por la Sala es si la jurisprudencia consolidada bajo el amparo de la Directiva 92/81/CE, puede mantenerse tras la entrada en vigor de la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad. El ámbito de la nueva Directiva se extiende a los productos energéticos, más amplio que el de hidrocarburos, pero esta circunstancia carece de relevancia a los efectos del autoconsumo, salvo que algunos de los subproductos obtenidos en el proceso de fabricación que no eran hidrocarburos pueden calificarse como productos energéticos y no originan el gravamen (cuestión que no es objeto del presente recurso).

Manifiesta que (i) en el derecho español tenemos el art. 47.1.b) LIIEE, un reconocimiento de la no sujeción del autoconsumo en las dos Directivas, más amplio en la Directiva 2003/96 aunque privado de la mención al destino, y una excepción formulada en términos idénticos en ambas Directivas: autoconsumo para fines que no guardan relación con la producción, y (ii) la sujeción de la parte proporcional de los autoconsumos que generan "subproductos" que no tienen la consideración de productos energéticos no solo es compatible sino que obedece a la procedencia de gravar una manifestación de la capacidad económica ( art. 31 CE).

Concluye que, la obtención de productos no energéticos en el proceso de fabricación de productos energéticos es una operación sujeta al impuesto especial de hidrocarburos sin que la aplicación de la Directiva 2003/96/CE determine una alteración de los criterios interpretativos fijados por el Tribunal Supremo en las sentencias dictadas bajo la vigencia de la Directiva 92/81/CE.

Y, en relación con el planteamiento de cuestión prejudicial ante el TJUE, el Sr. Abogado del Estado se opone a dicha solicitud toda vez que, el art. 47.1.b) LIIEE ha sido interpretado por la jurisprudencia y no ha cambiado de redacción, a lo que se añade que la sucesión de Directivas no justifica un cambio de doctrina dada la identidad sustancial de la excepción contenida en el párrafo segundo del art. 4.3 Directiva 92/81/CE y en el párrafo segundo del art. 21.3 de la Directiva 2003/96/CE y teniendo presente que es esa excepción la que sirvió de fundamento al TS para establecer esa doctrina. Además, el hecho de que exista doctrina contradictoria del TSJ del País Vasco no es obstáculo para que el TS pueda apreciar la doctrina del acto claro y rechazar la solicitud de planteamiento de la cuestión prejudicial cuando una interpretación se impone sin ninguna duda razonable ( STJUE 9 septiembre 2015, asunto C-160/14, Ferreira da Silva).

Tras las anteriores alegaciones, terminó suplicando a la Sala "dicte sentencia por la que, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, desestime el recurso confirmando la sentencia recurrida".

#### **Quinto.** *Señalamiento para deliberación del recurso y suspensión de plazo para dictar sentencia.*

Por providencia de 27 de octubre de 2017, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por no advertir la Sala la necesidad de dicho trámite.

Llegado su turno, se señaló para deliberación, votación y fallo el 10 de abril de 2018 en cuya fecha tuvo lugar el referido acto, suspendiéndose el plazo para dictar sentencia por providencia de 8 de mayo de 2018, por considerar la Sala imprescindible para resolver la cuestión litigiosa, oír a las partes para alegaciones sobre la procedencia de plantear cuestión prejudicial ante el TJUE. Trámite que fue evacuado por el Sr. Abogado del Estado, en la representación que ostenta de La Administración General del Estado y por el procurador D<sup>o</sup>. Juan Torrecilla Jiménez, en nombre y representación de REPSOL PETRÓLEO, S.A., por medio de escritos presentados con fechas 21 de mayo y 4 de junio de 2018, respectivamente.

#### **Sexto.** *Planteamiento de cuestión prejudicial.*

Por Auto de 27 de junio de 2018, la Sala acordó "PRIMERO. Suspender el procedimiento hasta la resolución de este incidente prejudicial. SEGUNDO. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

"Si el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre debe ser interpretado en el sentido de que permite someter a gravamen, en el impuesto especial sobre los hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo de productos energéticos, efectuadas en las instalaciones del productor, en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos. O si, por el contrario, la finalidad de aquel precepto de excluir del gravamen la utilización de productos energéticos que se reputa necesaria para la obtención de los productos energéticos finales impide gravar ese mismo autoconsumo en la parte en la que el mismo conduzca a la obtención de otros productos no energéticos, incluso si tal obtención es residual y se produce de manera inevitable como consecuencia del propio proceso productivo".

Y, por providencia de 15 de diciembre de 2020, se alzó la suspensión del presente recurso, al haberse dictado por el TJUE sentencia con fecha 3 de diciembre de 2020 resolviendo la cuestión prejudicial C-44/2019, dándose traslado de la misma a las partes personadas para alegaciones. Trámite que fue evacuado por las representaciones procesales de La Administración General del Estado y de REPSOL PETRÓLEO, S.A., por medio de escritos presentados con fechas 5 y 8 de enero de 2021, respectivamente.

Por diligencia de ordenación de 11 de enero de 2021, el recurso quedó pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo; asimismo, diligencia de ordenación de 20 de enero de 2021, se unió el auto de 13 de enero de 2021 de rectificación de la sentencia del TJUE de 3 de diciembre de 2020, dándose traslado del mismo a las partes personadas para alegaciones. Trámite que fue cumplimentado por el Sr. Abogado del Estado y procurador D<sup>o</sup>. Juan Torrecilla Jiménez, por medio de escritos presentados con fechas 5 de febrero de 2021.

Y, por diligencia de ordenación de 8 de febrero de 2021, de conformidad con lo acordado en diligencia de ordenación de 11 de enero, las actuaciones quedaron pendiente de señalamiento para deliberación, votación y fallo.

Por providencia de 19 de noviembre de 2021, se señaló para la deliberación, votación y fallo del presente recurso, el día 25 de enero de 2022, en cuya fecha tuvo lugar el referido acto.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### **Primero.** *Pronunciamiento sobre la controversia.*

La cuestión en disputa fue resuelta por la sentencia de instancia en su fundamento cuarto. En éste se transcribe los arts. 47 y 4.2 de la Ley 38/1992, recordando tanto los pronunciamientos realizados por la Audiencia Nacional sobre la cuestión suscitada, como la jurisprudencia emanada al respecto del Tribunal Supremo, lo que le lleva a concluir que "el autoconsumo de hidrocarburos solo está exento del impuesto cuando se utiliza como combustible en la fabricación de hidrocarburos, quedando excluida, en consecuencia la utilización como combustible para la fabricación de productos que no tengan tal consideración; sin que quepa, ni exista base alguna, a tenor de lo obrante en la causa, entrar a examinar el proceso concreto de producción de cada uno de los productos que no tienen la consideración de hidrocarburos, derivados del proceso integral de fabricación hidrocarburos; productos que salieron de las refinerías de Cartagena, La Coruña, Tarragona y Puertollano, dando lugar al devengo del impuesto". Considera correcto el método proporcional utilizado por la Administración Tributaria para calcular el autoconsumo de combustible para la fabricación de productos que tuvieran una u otra consideración; pudiéndose leer en el expresado fundamento que "En el presente supuesto no se discute que la empresa actora fabricaba conjuntamente productos con y sin la consideración fiscal de hidrocarburos y que determinadas cantidades de hidrocarburos, fuel-oil y fuel-gas obtenidos en el proceso de fabricación, se utilizaron como combustibles en la fabricación de productos que no tenían la consideración de hidrocarburos a efectos fiscales y que salieron de la Refinería para ser comercializados o entregados, como el azufre, el coque y los betunes".

El auto de admisión, después de recordar las distintas normas aplicables y su sucesión en el tiempo, pone de manifiesto la polémica suscitada y señala como se están produciendo sentencias dispares en distintos Tribunal Superiores de Justicia y en la Audiencia Nacional, en concreto saca a colación la sentencia de la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 16 de noviembre de 2016 (recurso 451/2015). Advierte sobre la conveniencia de la intervención del TJUE a título prejudicial para aclarar la polémica suscitada en torno a la interpretación de las normas nacionales, artº 47.1.b) LIE fundamentalmente, en relación con el art. 21.3 de la Directiva.

Formulados por las partes escritos de interposición y oposición, en los términos que resumidamente se han recogido en los Antecedentes de esta sentencia, este Tribunal acordó plantear cuestión prejudicial ante el TJUE mediante auto de fecha 27 de junio de 2018. Se recogen en el mismo las razones que suscitaron las dudas necesitadas de aclaración, al respecto se da cuenta de la modificación normativa producida, y se deja constancia sobre si dicha modificación "ha querido sacar del hecho imponible todo consumo que guarde alguna clase de relación con la producción de productos energéticos; esto es, tanto el que tiene lugar en una actividad productiva cuyo único resultado son productos energéticos, como el que se realiza para la producción de determinados productos energéticos en la que es inevitable obtener otra clase de productos (residuales)"; formulándose la siguiente cuestión prejudicial: "Si el artículo 21.3 de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre debe ser interpretado en el sentido de que permite someter a gravamen, en el impuesto especial sobre los hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo de productos energéticos, efectuadas en las instalaciones del productor, en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos. O si, por el contrario, la finalidad de aquel precepto de excluir del gravamen la utilización de productos energéticos que se reputa necesaria para la obtención de los productos energéticos finales impide gravar ese mismo autoconsumo en la parte en la que el mismo conduzca a la obtención de otros productos no energéticos, incluso si tal obtención es residual y se produce de manera inevitable como consecuencia del propio proceso productivo".

La cuestión prejudicial suscitada ha obtenido respuesta del TJUE en sentencia de 3 de diciembre de 2020, Asunto C-44/19, y auto de rectificación de 13 de enero de 2021. No estorba recordar aquellos pasajes más relevantes:

"22. Con arreglo al artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, el consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. La tercera frase de este apartado precisa que, cuando el consumo de productos energéticos se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición.

(...)

25 A este respecto, debe precisarse, por un lado, que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados solo está comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible en virtud del artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva si se efectúa para fabricar productos energéticos que estén a su vez sujetos al régimen de imposición armonizado establecido en la Directiva 2003/96 debido a su utilización como carburante de automoción o combustible para calefacción (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartados 32 y 37).

26. En el caso de autos, no parece que en el litigio principal se ponga en duda que los productos energéticos obtenidos están destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Además, de la resolución de remisión se desprende que Repsol valoriza los productos no energéticos obtenidos en el litigio principal a través de su comercialización o reutilización en el proceso de producción. Procede responder a la cuestión prejudicial planteada sobre la base de estas consideraciones.

(...)

28. En efecto, dentro de ese consumo es preciso establecer una distinción entre las distintas partes de los productos energéticos consumidos en función de su utilización respectiva con el fin de determinar el tratamiento que deben recibir a efectos de los impuestos especiales. Solo el consumo de la parte de productos energéticos que tenga por objeto fabricar productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción está comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 7 noviembre 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 26 y 27).

29. En cambio, no puede acogerse a tal exclusión el consumo de las partes de esos productos energéticos que se efectúa para la fabricación de productos no energéticos o de productos energéticos que no están destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que no tiene encaje en tal supuesto de exclusión la parte de los productos energéticos consumidos para producir calor utilizado para calentar los locales de un establecimiento o la necesaria para la generación de electricidad (véase, en este sentido, la sentencia de 7 noviembre 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 26 y 33).

30. De ello se sigue que, cuando se obtienen, durante un proceso de producción, simultáneamente, por una parte, productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción y, por otra parte, productos no energéticos, procede considerar, en principio, que la parte de los productos energéticos consumidos en el marco de ese proceso para fabricar otros productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción está comprendida en el supuesto de exclusión previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, mientras que el consumo de la otra parte para la producción de productos no energéticos debe considerarse un hecho imponible a efectos del impuesto sobre productos energéticos.

31. Sentado lo anterior, procede examinar si sucede lo mismo cuando, como en el caso de autos, la obtención de productos no energéticos no es el objetivo del proceso productivo, sino una consecuencia residual e inevitable de dicho proceso o que viene impuesta por una normativa dirigida a proteger el medio ambiente, y esos productos no energéticos se valorizan económicamente.

(...)



36. Procede señalar que, habida cuenta de ese valor económico, Repsol ha optado por comercializar posteriormente esos productos no energéticos o utilizarlos en el proceso productivo. En este contexto, tal como señaló el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, poco importa que la obtención de productos no energéticos sea, como en el litigio principal, residual e inevitable, en el sentido de que sea la consecuencia necesaria del proceso productivo o que venga impuesta por una normativa destinada a proteger el medio ambiente.

(...)

38. Tal y como afirma el Abogado General en los puntos 26 a 28 de sus conclusiones, el hecho de no gravar productos energéticos utilizados en el proceso productivo cuando los productos obtenidos no son productos energéticos crearía una laguna en el sistema de tributación establecido por la Directiva 2003/96, ya que no estarían gravados productos energéticos que, en principio, deberían estarlo. En efecto, el consumo de esta parte de productos energéticos, que debería estar sujeto al impuesto, se beneficiaría del supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la mencionada Directiva. Además, el hecho de no gravar el consumo de esa parte de los productos energéticos no se verá compensada por la tributación posterior de los productos finales obtenidos a partir de estos últimos, ya que los productos finales resultantes de ese consumo no son productos energéticos, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96, o no están destinados a utilizarse como carburante de automoción o combustible para calefacción, en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de esta (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de febrero de 2015, *Oil Trading Poland*, C-349/13, EU:C:2015:84, apartado 30, y de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 24 y jurisprudencia citada). 39 Por consiguiente, considerar que el supuesto de exclusión previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la citada Directiva es aplicable, en una situación como la controvertida en el litigio principal, al consumo de todos los productos energéticos podría afectar al buen funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía, que es uno de los objetivos que persigue este régimen, como se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 31).

40. Por tanto, la integridad del régimen de imposición armonizada de los productos energéticos establecido por la Directiva 2003/96 exige que, cuando el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados conduzca a la fabricación simultánea de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción y de productos no energéticos objeto de valorización, la aplicación del supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva se limita a la proporción de los productos energéticos consumidos correspondiente a la parte de los productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción obtenidos en el marco de dicho proceso productivo. Dado que la Directiva 2003/96 no contiene precisión alguna a este respecto, corresponde a los Estados miembros determinar los métodos que permitan evaluar la cantidad de productos energéticos necesaria para producir una cantidad determinada de otro producto energético destinado a ser utilizado como combustible para calefacción o carburante de automoción (véase, por analogía, la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 45)".

Consideraciones las anteriores que llevaron al TJUE a declarar que "El artículo 21, apartado 3, primera frase, 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, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo fabrica y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos que proporcionan un beneficio económico, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos no está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición".

### **Segundo.** *Fijación de doctrina y su proyección al caso concreto.*

El art. 47.1.b) de la LIE dispone que "No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:... b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos".

A la vista de la respuesta recibida por el TJUE en la expresada sentencia resulta evidente que las dudas interpretativas han sido despejadas, resultando clara la interpretación que procede hacer del artículo antes transcrito, sin necesidad de entrar en otras consideraciones, pues el pronunciamiento del TJUE agota las dudas jurídicas en los términos en los que se planteaba la polémica entre las partes. Cabe, pues, dilucidar la cuestión con interés

casacional objetivo considerando sujeto al impuesto especial sobre hidrocarburos el autoconsumo de fueloil y fuelgas utilizados en el proceso de fabricación de productos energéticos, en la parte que corresponda a los productos no energéticos obtenidos en ese proceso siempre que proporcionen un beneficio económico.

La parte recurrente en su escrito de interposición señalaba que la discusión se suscitaba en términos estrictamente jurídicos, en tanto que no existía controversia sobre los hechos. En sus escritos de alegaciones a la respuesta del TJUE y a su auto de rectificación, considera en cambio que el problema es fáctico y de carga de la prueba, en tanto que considera que lo determinante es que los productos no energéticos obtenidos mediante el autoconsumo proporcionen un beneficio económico, sin que la Administración Tributaria ni el organismo económico administrativo hayan reparado en este extremo, limitándose la Sala de instancia a indicar que los productos salieron de las refinerías para ser "comercializados o entregados", sin que se haya verificado este extremo, correspondiéndole a la Administración tributaria la carga de probar los hechos que fundamenten la regularización, esto es que los productos no energéticos obtenidos fueron objeto de valorización mediante su correspondiente comercialización.

Sin embargo, tal y como señala la propia parte recurrente el conflicto se planteó en términos jurídicos y no fácticos, cierto es que la sentencia del TJUE introduce un matiz importante y, en gran medida, novedoso, con un esencial componente fáctico, cual es precisamente que los productos no energéticos derivados comporten un beneficio económico, y dado que, como bien señalaba la parte recurrente, el conflicto era estrictamente jurídico no fue objeto de atención entre las partes implicadas. Ahora bien, es de hacer notar que el recurso casacional es excepcional y extraordinario, no es una nueva instancia en la que se puede observar con plenitud el pleito en su totalidad, sino que viene circunscrito el debate y la resolución, en principio y sin perjuicio de excepciones que no vienen al caso, a las cuestiones seleccionadas con interés casacional; con estas limitaciones, ha de convenirse que la doctrina de la Sala de instancia, aún el matiz que introduce la sentencia del TJUE, resulta correcta y la doctrina fijada, que resuelve el conflicto jurídico, único objeto del presente recurso de casación debe conllevar la confirmación de la sentencia de instancia. Si, además, a lo anterior unimos que la propia sentencia de instancia expresamente habla de que dichos productos no energéticos son comercializados o entregados por la recurrente, afirmación esta que no ha merecido reproche alguno sino una vez dictada la sentencia del TJUE, y la propia parte recurrente señala que los productos derivados son azufre, hidrógeno, coque, betunes, fracción pesada petroquímica, vapor de agua y extractos aromáticos, todos productos con un valor económico, ningún reparo cabe hacer a la afirmación de que teniendo en cuenta ese valor económico, Repsol ha optado por comercializar posteriormente esos productos no energéticos o utilizarlos en el proceso productivo.

Todo lo cual nos lleva a desestimar el recurso de casación y, por ende, confirmar la sentencia recurrida.

### **Tercero. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, no procede declaración expresa de condena a las costas del recurso de casación, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta procesal de ninguna de las partes.

## **FALLO**

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

1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico segundo de esta sentencia.

2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación n.º 678/2017, interpuesto por REPSOL PETRÓLEO, S.A., representado por el procurador de los Tribunales Dº. Juan Torrecilla Jiménez, contra la sentencia de 12 de diciembre de 2016, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Séptima) de la Audiencia Nacional, pronunciada en el recurso n.º. 513/2015, sentencia cuya confirmación procede.

\* 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

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.