

TRIBUNAL SUPREMO**Sentencia n.º 756/2025 de 13 de junio de 2025****Sala de lo Contencioso-Administrativo****Recurso n.º 3134/2023****SUMARIO:**

CC.AA. Galicia. Tributos propios. Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica. *Compatibilidad con el Derecho de la Unión Europea.* La recurrente, partiendo de la idea de que el impuesto de contaminación atmosférica es un impuesto sobre el consumo y el carbón, sostiene que estaríamos ante un impuesto que grava el consumo de productos energéticos y de electricidad, que no tiene un fin específico y, además, no respeta las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido en los términos exigidos por esta Directiva 2008/118/CE. La Sala aunque determina que la actuación de la entidad recurrente autoliquidando e ingresando el impuesto para, posteriormente, instar la rectificación de la autoliquidación por entender que se ha infringido la normativa de la Unión Europea, es conforme con la doctrina de esta Sala [Vid., STS de 29 de julio de 2022, recurso n.º 7611/2020, entre otras] confirma la finalidad medioambiental de impuesto. Considera la Sala que para determinar si un impuesto sobre las emisiones contaminantes es o no contrario a la Directiva 2008/118/CE, hay que analizar la estructura del impuesto establecido en cada caso, y en este caso la Sala entiende que no estamos ante un gravamen indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de carbón, gas o electricidad; sino ante un impuesto directo que grava la contaminación atmosférica y resuelve que el impuesto autonómico establecido por la Ley -de Galicia- 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los óxidos de azufre y el nitrógeno en el proceso de generación de electricidad, no resulta contraria al Derecho de la Unión Europea y, en particular, a la Directiva 2008/118/CE.

TRIBUNAL SUPREMO**SENTENCIA****Magistrados/as**

MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA

FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

ISAAC MERINO JARA

MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

MIGUEL DE LOS SANTOS GANDARILLAS MARTOS

SANDRA MARIA GONZALEZ DE LARA MINGO

TRIBUNAL SUPREMO**Sala de lo Contencioso-Administrativo****Sección Segunda****Sentencia núm. 756/2025**

Fecha de sentencia: 13/06/2025

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 3134/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 03/06/2025

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

Procedencia: T.S.J.GALICIA CON/AD SEC.4

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

Síguenos en...



Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 3134/2023

Ponente: Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García

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

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 756/2025

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente

D. Isaac Merino Jara

D.^a Esperanza Córdoba Castroverde

D. Manuel Fernández-Lomana García

D. Miguel de los Santos Gandarillas Martos

D.^a Sandra María González de Lara Mingo

En Madrid, a 13 de junio de 2025.

Esta Sala ha visto el recurso de casación nº 3134/2023 interpuesto por la entidad Endesa Generación S.A.U. contra la sentencia nº 632, de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección 4ª del TSJ de Galicia. Ha actuado bajo la representación procesal del procurador D. Javier Segura Zariquiey. Ha sido parte recurrida la Xunta de Galicia, representada por el procurador D. Argimiro Vázquez Guillén.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Manuel Fernández-Lomana García.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.-En el presente procedimiento, que se sigue en materia de impuesto sobre la contaminación atmosférica, Endesa Generación SAU (en adelante, la recurrente) impugna la sentencia nº 632, de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección 4ª del TSJ de Galicia en su procedimiento ordinario 15137/2022, que desestima el recurso presentado "*por ENDESA GENERACION SAU contra a resolución de 21.12.2021 da XUNTA SUPERIOR DE FACENDA (rect.autoliquidacion, ICA, exped. 0474- C-18/02)*".

SEGUNDO. -El 13 de febrero de 2023, la recurrente presentó escrito de preparación del recurso de casación contra dicha sentencia. En él, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad, señaló que dicha sentencia, infringe:

-El derecho comunitario, en concreto, los artículos 1.1a), 1.2 y 1.3 de la Directiva 2008/118/CE, de 16 de diciembre de 2008, sobre impuestos especiales; en relación con los arts. 1, 2.1, 2.2 y 3 de la Directiva 2003/96, de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

-La doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE): sentencias de 10 de junio de 1999 ("*Braathens*"), "*respecto de impuesto sueco esencialmente equivalente al que aquí se discute*", y de 27 de febrero de 2014 (Transportes Jordi Besora, SL), "*sobre el conocido como céntimo sanitario*".

Indica, además, que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la sentencia que impugna, alegando que:

-En los precedentes sobre los que se ha sentado jurisprudencia y que son citados por la misma, nunca "*se ha abordado la cuestión sobre la base de los preceptos y jurisprudencia comunitaria que aquí invocamos, por lo que carecen de relevancia, a nuestro juicio*".

-Dicha sentencia "*emplea dos presupuestos incorrectos en su argumentación*"(FJ4):

o A) "*señala que esta parte sostiene que el tributo gallego es un impuesto que recae sobre los combustibles (inputs) utilizados para la producción de energía eléctrica. Sin embargo, la Sentencia recurrida considera que no existe una relación directa entre el uso del carbón o gas y las emisiones de SO2 y NOX al medio ambiente o con la generación de energía eléctrica, y, por tanto, con la incompatibilidad denunciada con los reglamentos comunitarios*".

o B) "*que el tributo gallego controvertido no es un impuesto indirecto, sino un impuesto que grava la emisión de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre, por lo que el hecho de que mi representada utilice carbón o gas en el proceso de producción no autoriza la transmutación de la naturaleza del impuesto*".

-Concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en los artículos LJCA: 88.2b), la sentencia recurrida puede ser

Síguenos en...

gravemente dañosa para los intereses generales; 88.2c), "afecta a un gran número de situaciones por trascender del caso objeto de proceso (...) tanto en territorio gallego como en el de otras Comunidades Autónomas"; 88.2f), aplica la sentencia el derecho comunitario en contradicción aparente con jurisprudencia del TJUE; 88.3a), "no existe jurisprudencia" (ya se ha señalado más arriba que, aunque la parte reconoce que existe jurisprudencia sobre estas cuestiones, ahora invoca argumentos nuevos que no han sido analizados en los precedentes).

TERCERO. -Por Auto de 5 de abril de 2023, el Tribunal sentenciador tuvo por preparado el recurso de casación emplazando por 30 días a las partes ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo del TS. Se han personado en plazo ante esta Sala el recurrente, a través del procurador D. Javier Segura Zariquiey; y la Xunta de Galicia (en adelante, la recurrida), representada por el procurador D. Argimiro Vázquez Guillén.

CUARTO. -Por Auto de 7 de febrero de 2024, esta Sala admitió el recurso de casación. En su acuerdo, se señaló:

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

Determinar si resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea un impuesto autonómico como el concernido, establecido en la Ley -de Galicia- 12/1995, de 29 de diciembre, del impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los dióxidos de azufre y nitrógeno en el proceso de generación de electricidad; o, por el contrario, se opone a la normativa comunitaria al gravar, directa o indirectamente, el consumo de la electricidad o de otro producto sometido a impuestos especiales, en caso de que se entienda que existe una relación entre tales emisiones y el uso del carbón y/o el gas empleado en dicho proceso.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: el artículo 1, apartados 1 y 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 .

QUINTO. -El 27 de marzo de 2024, la recurrente interpuso el correspondiente recurso de casación solicitando, en resumen, lo siguiente:

"(...) Los razonamientos expuestos conducen inexorablemente a la conclusión de que el ICA resulta contrario a lo previsto en el régimen establecido por las Directivas 2008/118 y 2003/96. En efecto:

a) Como ha quedado acreditado, la estructura del ICA determina la existencia de una "relación directa e indisoluble" entre el consumo de combustible (ya gravado por los impuestos especiales armonizados en el ámbito de la Unión Europea) y el gravamen de la emisión de sustancias contaminantes a la atmósfera.

b) El TJUE además aclara que los Estados no tienen la posibilidad de invocar la facultad prevista en el artículo 1 de la Directiva 2008/118 de establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado, lo cual disipa además cualquier duda sobre la naturaleza indirecta del ICA.

Por todo lo anterior, el ICA es un impuesto contrario al citado precepto de la Directiva 2008/118 , en relación con los conexos de la Directiva 2003/96 . Dado que la citada sentencia Braathens resuelve un supuesto del todo equiparable al que aquí se discute, procede que ese Tribunal estime el presente recurso ya que el alcance de los preceptos señalados ha sido ya aclarado por el TJUE".

Finalmente, interesa que, en el caso de que no se estime su recurso, se plantee al TJUE cuestión prejudicial con fundamento en el art. 267 del TFUE.

SEXTO. -El 28 de mayo de 2024, se dictó providencia precluyendo el plazo para oponerse al anterior recurso y dejando el procedimiento pendiente de señalamiento para votación y fallo, sin necesidad de celebración de vista.

SÉPTIMO. -El 03/06/2024, la parte recurrida presentó escrito de oposición. Fundamenta la misma, básicamente, en lo siguiente: *"La parte recurrente centra el debate en la invalidez del ICA por considerarlo contrario a la normativa europea y por constituir una duplicidad impositiva con otros tributos estatales".* Y alega:

a) "Si bien la impugnación se dirige frente al acuerdo desestimatorio de la solicitud de rectificación de la autoliquidación del ICA, la pretensión principal de la actora va encaminada a sostener la

inconstitucionalidad de una ley, en el caso de autos, la Ley que crea y regula el ICA en el ámbito de esta Comunidad Autónoma, prescindiendo la actora en su impugnación del contenido y elementos del acuerdo originario impugnado, lo que ineludiblemente determina la desestimación del presente recurso de casación".

b) En relación a la denunciada *"duplicidad impositiva con otros tributos estatales"*.-Son distintos el hecho y la base imponible del ICA y de los impuestos especiales que la recurrente señala en su escrito (impuestos especiales sobre el carbón, la electricidad e hidrocarburos); y, por lo tanto, no existe doble imposición, pues el ICA grava la emisión *"a la atmósfera de determinadas sustancias generado por un mismo foco emisor (definido en el artículo 9 de la Ley)"*, independientemente del *"consumo de carbón y gas empleado"* en el proceso de producción que sí está gravado por esos otros tributos.

c) Cita, además, que *"Existen (...) otras CCAA que han procedido a regular Impuestos medioambientales similares al ahora enjuiciado"* (Aragón, Andalucía, Murcia).

OCTAVO.-Por providencia de 4 de junio de 2025, se acordó unir a autos, en virtud del art. 128 LJCA en relación con el art. 135 LEC, el anterior escrito de oposición.

NOVENO.-Por providencia de fecha 7 de marzo de 2025, se señaló el día 3 de junio de 2025 para deliberación, votación y fallo, siendo designado ponente el Excmo. Sr. MANUEL FERNANDEZ-LOMANA GARCIA.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.-Se interpone recurso de casación contra sentencia nº 632, de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección 4ª del TSJ de Galicia en su procedimiento ordinario 15137/2022, que desestima el recurso presentado *"por ENDESA GENERACION SAU contra a resolución de 21.12.2021 da XUNTA SUPERIOR DE FACENDA (rect. autoliquidacion, ICA, exped. 0474- C-18/02)"*.

El objeto del recurso consiste en determinar si la Ley -de Galicia- 12/1995, de 20 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica (ICA), resulta compatible con el Derecho de la Unión Europea y, en particular, con la Directiva 2008/118/CE -aplicable al caso enjuiciado-.

SEGUNDO.- Hechos relevantes para la solución del litigio.

En fecha 25 de marzo de 2014, Endesa Generación SAU instó rectificación de autoliquidación por el impuesto de contaminación atmosférica (ICA) correspondiente al periodo impositivo 2013, por el foco de la Central térmica de As Pontes, con cuota tributaria de 1.208.736 euros.

Interesó la anulación de la autoliquidación alegando: a) la vulneración de las Directivas 2009/72/CE y 2005/89/CE; b) el carácter discriminatorio del ICA conforme a los artículos 20 y 21 de la CDFUE; c) la inconstitucionalidad del tributo.

Por resolución de 29 de noviembre de 2017, el Departamento de Tributos de Gestión Centralizada de la Agencia Tributaria de Galicia desestimó la solicitud de rectificación.

Presentada reclamación económica frente a la denegación de rectificación sería desestimada en resolución de fecha 21 de diciembre de 2021 de la Xunta Superior de Facenda de Galicia.

Recurrida la decisión ante el TSJ de Galicia, entendió el Tribunal que *"el ICA no es un impuesto indirecto sobre el CARBÓN/GAS, sino un impuesto que grava la emisión de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre; que el recurrente utilice carbón/gas en el proceso productivo no autoriza a transmutar la naturaleza del impuesto; la base imponible y la tarifa se determina por las emisiones y no tiene en cuenta las TM de carbón o de gas utilizadas, o de cualquier otro medio capaz de generar calor ni tampoco la cantidad de electricidad generada, por lo que, no entraría dentro de las previsiones de la Directiva 92/12 y 2008/118 CE"*.

El TSJ de Galicia, para llegar a tal conclusión, tuvo en cuenta tanto la STJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997) - Braathens- como la STJUE de 4 de junio de 2017 (C-5/14) - Kernkraftwerke-, concluyendo que no existe *"una relación directa entre el uso del carbón/gas y las emisiones de óxidos de nitrógeno y azufre al medio ambiente ni con la generación de la energía eléctrica y, por lo tanto, que no concurre la denunciada incompatibilidad con la normativa comunitaria"*.

TERCERO. - La decisión de la Sala.

1.-Conviene comenzar por indicar que la actuación de la entidad recurrente autoliquidando e ingresando el impuesto para, posteriormente, instar la rectificación de la autoliquidación por entender que se ha infringido la normativa de la Unión Europea, es conforme con la doctrina de esta Sala contenida, entre otras, en la STS de 29 de julio de 2022 (rec. 7611/2020). Con

claridad, se indica en la referida sentencia que *"la rectificación de una autoliquidación -y la consiguiente devolución de ingresos indebidos- sí es cauce adecuado para cuestionar la autoliquidación practicada por el contribuyente .que ha procedido a ingresar en plazo las cuantías por él calculadas en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, a fin de no ser sancionado por dejar de autoliquidar e ingresar en plazo-, cuando entienda indebido el ingreso tributario derivado de tal autoliquidación al considerarlo contrario a las Constitución o al Derecho de la Unión Europea"*.

2.- En la STJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997), se afirma por el TJUE que *"no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la compatibilidad de disposiciones nacionales con el Tratado. Sin embargo, el Tribunal es competente para facilitar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación del derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad para la resolución del asunto de que conoce"*.

Por otra parte, en la reciente STJUE (Gran Sala) de 15 de octubre de 2024 (C-144/23) -Kubera-, el Tribunal razona que *"un órgano jurisdiccional nacional cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno debe exponer, en la resolución por la que deniegue una autorización para interponer un recurso de casación que incluya una solicitud de que se plantee al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación o la validez de una disposición del Derecho de la Unión, los motivos por los que no ha iniciado el procedimiento prejudicial, a saber, bien que dicha cuestión no es pertinente para la resolución del litigio, bien que la disposición del Derecho de la Unión de que se trata ya ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia, bien que la interpretación correcta del Derecho de la Unión se impone con tal evidencia que no deja lugar a ninguna duda razonable"*, estableciéndose un canon de motivación reforzado en garantía de la aplicación del derecho de la Unión Europea. Pues bien, a lo largo de la sentencia iremos explicando las razones por las que entendemos que, en el caso enjuiciado, hay elementos suficientes para, en aplicación de la doctrina establecida por el TJUE, no plantear cuestión prejudicial.

3.- Establece la Directiva 2008/118/CE, del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales:

"Art 1.

1.-. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, «los productos sujetos a impuestos especiales»):

- a). - productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE ;*
- b). - alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE;*
- c). - labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE.*

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones".

La recurrente, partiendo de la idea de que el ICA es un impuesto sobre el consumo y el carbón, sostiene que estaríamos ante un impuesto que grava el consumo de productos energéticos y de electricidad, no siendo, además, aplicable la habilitación contenida en el anterior art. 1.2, pues el ICA, en su opinión, no tiene un fin específico y, además, no respeta las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido en los términos exigidos por esta Directiva 2008/118/CE.

La STJUE de 5 de marzo de 2015 (C-553/2013) -Statoil Fuel&Retail-, afirma que de una lectura conjunta de esos apartados 1 y 2 del art. 1 de la Directiva 2008/118/CE, se infiere que los *"productos sujetos a impuestos especiales en virtud de la referida Directiva [solo] pueden ser objeto de un gravamen indirecto distinto del impuesto especial establecido por esta Directiva si, por una parte, tal gravamen tiene uno o varios fines específicos y si, por otra parte, respeta las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o el IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.....Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo"*.

4.- La aplicación del artículo 1.1 y 2 de la Directiva 2008/118/CE, exige dos cosas: que estemos ante un *"gravamen indirecto"* y, solo para el caso de que efectivamente lo estemos, que nos planteemos si el gravamen tiene un fin específico y respeta las normas impositivas comunitarias.

En este sentido, la STJUE de 4 de junio de 2017 (C-5/14) - Kernkraftwerke- afirma que para "para determinar si cabe incluir el Impuesto que ...establece el Estado miembro] en el art. 1. Apartado 1 de la Directiva 2008/118 o en su artículo 1, apartado 2, ha de comprobarse primero si ese impuesto constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad"o de los productos a que se refiere la Directiva 2003/96 .

Debemos, por lo tanto, analizar si estamos o no ante un "gravamen indirecto", pues en el caso de no estarlo, estaremos fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118/CE.

5.-A la hora de determinar cuándo estamos ante un "gravamen indirecto", es necesario tener en cuenta que el TJUE ha acuñado un concepto propio que prevalece sobre la calificación que haya dado al impuesto cualquier Estado miembro. Pues como recuerda la STJUE de 18 de enero de 2017 (C-189/2015) -IRCCS/Fondazione Santa Lucia- "la calificación de un impuesto...con arreglo a Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional".

Con el fin de comprender el concepto de "gravamen indirecto", debemos acudir a la doctrina fijada por la STJUE de 4 de junio de 2017 (C-5/14) - Kernkraftwerke-. Esta sentencia, según nos dice el propio TJUE, no resulta contraria a la STJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997), si bien, en ella, el TJUE precisa su doctrina afirmando que, para que pueda hablarse de gravamen indirecto, es preciso que concurren dos notas:

a) Una "relación directa o indisociable" entre el consumo del producto regulado en la Directiva 2003/96 y, en nuestro caso, la sustancia contaminante emitida.

b) Que el consumidor final soporte "el peso económico de este impuesto de manera indirecta", lo cual, admite el Tribunal, podría producirse "si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor". Es pues, necesario, que el impuesto "pueda repercutirse íntegramente al consumidor final", lo que, indica el Tribunal, no ocurre en el impuesto analizado desde el momento en que no es posible determinar el "origen de una cantidad dada al mismo" debido a la "naturaleza particular de este producto" y al "mecanismo de formación del precio de electricidad vigente en Alemania, caracterizado porque ese precio es, en esencia, un precio único que resulta de las negociaciones en la Bolsa eléctrica".

Doctrina que ha aplicado la STJUE de 20 de septiembre de 2017 (C-215/2016) -Elecdey Carcelen-, considerando que al no gravar el canon eólico "el consumo de productos energéticos ni de electricidad, no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118 ", por lo que "la cuestión de si el objetivo de este canon es la protección del medio ambiente se inscribe únicamente en el ámbito del Derecho nacional".

También la STJUE de 3 de marzo de 2021 (C-220/2019) -Promociones Oliva Park-, en la que el Tribunal insiste en que "es cierto que el consumidor final de la energía podría, en principio, soportar íntegramente el peso económico de un impuesto de manera indirecta si el productor incluyese dicho importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para el productor". Pero esto no es así en el caso del IVPEE español, porque "no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto...[Y] el hecho de que la aplicación del IVPEE entrañe un incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera incidencia, aún mínima, en el precio final de la electricidad pagado a los consumidores debería considerarse impuesto indirecto.... pese a la falta de vínculo directo e indisociable entre tal impuesto y el consumo de electricidad". Y en este sentido recuerda el Tribunal, al igual que hizo en Kernkraftwerke, que en España "la retribución de la actividad de producción de energía eléctrica.... comprende la energía eléctrica negociada en los mercados diario e intradiario, que se retribuye sobre la base del precio resultante del equilibrio entre la oferta y la demanda, los servicios de ajuste necesarios para garantizar un suministro adecuado al consumidor, la retribución en virtud de los mecanismos de capacidad, así como las retribuciones adicionales de las actividades respectivas de producción de electricidad en los territorios no peninsulares y de producción de electricidad de fuentes renovables....".

6.-Conviene ahora realizar una sucinta exposición de la Ley 12/1995, de 29 de diciembre, ICA, desarrollada por el Decreto 29/2000, de 20 de enero, de la Consellería de Economía y Hacienda de la Xunta de Galicia.

Se trata de una norma que puede encuadrarse dentro de los denominados impuestos por emisiones contaminantes y, como indica la Xunta de Galicia, no se trata de un impuesto aislado,

sino que, lejos de ello, otras Comunidades Autónomas han establecido impuestos similares, si bien nuestro análisis queda limitado al examen de la compatibilidad entre la Ley 12/1995 y el derecho de la Unión Europea.

Si perjuicio de remitir a la lectura íntegra de la norma, constituye el hecho imponible *"la emisión a la atmósfera de cualquiera de las siguientes sustancias: a) Dióxido de azufre o cualquier otro compuesto oxigenado del azufre. b) Dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto oxigenado del nitrógeno"*-art 6-. Por lo tanto, la finalidad de la norma es procurar la eliminación o reducción de la emisión de NOx y SOx. No grava sólo a las centrales térmicas productoras de electricidad, pues también otros procesos productivos -v.gr. aluminio o refinerías- generan este tipo de emisiones contaminantes.

Se grava, como veremos, el volumen de las emisiones de NOx y SOx. Precisamente, el que se grave la emisión es lo que permite una mejor adaptación del impuesto a la finalidad buscada, ya que así se puede graduar el gravamen en función de la cantidad de efluentes originados -al fijar la tarifa impositiva en el art. 12, se aplica el tipo 0 al tramo 0 a 1.000 toneladas anuales-; favoreciendo al mismo tiempo la innovación tecnológica al incidir sobre la fase final del proceso productivo y permitir la reducción de la cuota si se reduce el volumen de emisiones. Dicho de otro modo, el impuesto se configura de forma que los sujetos pasivos del mismo puedan adoptar medidas anticontaminantes para evitar o reducir las emisiones por debajo de los baremos que la Ley considera soportables.

La finalidad de la Ley 12/1995 es, claramente, medioambiental, y obedece a los objetivos que inspiran este tipo de impuestos. Así, la idea sobre la que descansa el impuesto es que la contaminación del medio ambiente supone unos costes a la sociedad. Pues bien, mediante el establecimiento de un impuesto se asegura que quien contamine tome en consideración estos mayores costes al decidir cuánto contaminar. Su finalidad es, básicamente, extrafiscal - STC 186/1993 y 179/2006-. Desde un punto de vista económico se trata de poner en práctica lo que se conoce como *"internalización de costes sociales negativos"* o de llevar a la práctica el principio de que quien contamina paga. Es decir, que el sujeto que causa perjuicios a terceros -la emisión contaminante con daño a la naturaleza- y no los paga ni computa como gastos de la actividad que ha ocasionado el deterioro ambiental, termine por asumirlos pagándolos a través de un impuesto, produciéndose un aumento de los costes que desincentive el daño al medio ambiente y promueva la realización de inversiones que eliminen o reduzcan la emisión contaminante.

En este sentido, la STJUE de 22 de junio de 2023 (C-833/201) -Endesa Generación- afirma que, *"cuando un impuesto desalienta el consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, debe considerarse que contribuye a la protección del medio ambiente"*.

7.-La base imponible -art 8- viene determinada por la *"suma de las cantidades emitidas de cada una de las sustancias contaminantes por un mismo foco emisor"*. Para medir o cuantificar la emisión se contemplan los siguientes métodos -art 10-: el método de estimación directa, que se aplicará *"en los casos en que las instalaciones incorporen sistemas de medida de la cantidad de sustancias contaminantes"*-este es el método aplicado por la recurrente-; y el método de estimación objetiva, cuando no existan en las instalaciones sistemas de medida, *"deduciendo la cantidad de contaminantes de indicadores objetivos vinculados a la actividad o proceso de producción de que se trate"*.

La determinación de la base imponible por el método de estimación directa se desarrolla por el art. 8 del Decreto 29/2000 que, entre otras cosas, remite a la Orden ITC/1389/2008, de 19 de mayo. Mientras que el método de estimación objetiva se regula en el art 9 del mismo.

En su demanda, la recurrente afirma que para cuantificar el gravamen se tiene en cuenta el *"combustible consumido"*-en concreto, centra el debate en lo establecido en dicho art. 9 del Decreto 29/2000-, es decir, considera que, como a la hora de cuantificar la base imponible se tiene en cuenta el combustible consumido, la consecuencia es que, en el fondo, existe prácticamente una identidad de hechos imponibles.

En nuestra opinión esta afirmación no es correcta.

La determinación de la emisión de sustancias contaminantes es una operación compleja que se regula en el Anexo II de la Orden ITC/1389/2008 -esta Orden ha sido derogada por la Orden PRA/321/2017-, al que remite el art 8 del Decreto 29/2000 -estimación directa-, y en el art 9 del Decreto 29/2000 -estimación objetiva-.

Como puede verse en dicho Anexo II, apartado 9.1, para calcular la emisión diaria se tienen en cuenta la concentración media diaria en mg/Nm3 (CD) y el volumen de gases de emisión (VD), pero no la cantidad de combustible consumido. Solo cuando *"no se dispone del equipamiento necesario para la medida continua del caudal de emisiones o de la metodología alternativa adecuada"* se tendrá en cuenta el CD, el volumen de gases de emisión (VG) y la cantidad de

combustible consumido (MD) -aptdo. 9.2-. No es por ello cierto que se parta del carbón o gas consumido, sino que, lejos de ello, se trata de medir la *"cantidad de contaminante emitido"*. Solo cuando no se dispone del equipamiento necesario para la medición continuada o de la metodología adecuada se acude a una forma que tiene en cuenta el combustible consumido, no siendo este el único elemento que tiene en cuenta la fórmula, sino uno de ellos.

Por su parte, el art. 9 del Decreto 29/2000, al regular la fórmula para determinar la cantidad estimada de SOx y NOx por falta de aparatos de medición, tiene en cuenta, entre otros parámetros, *"la cantidad de combustible consumido"*, pero también otros tales como la cantidad de SOx y NOx, el poder calórico superior del combustible, el peso de cenizas en el combustible y en el azufre o el factor de emisión de componentes oxidados. El consumo de combustible no es, pues, la única variante tenida en cuenta.

Es cierto, por lo tanto, que, en los términos descritos, para calcular la emisión contaminante, uno de los factores que puede tenerse en cuenta es el combustible consumido; pero de tal hecho no cabe inferir, como pretende la recurrente, que exista una práctica identidad de hechos imponibles. Lo que se grava es la emisión de sustancias contaminantes y la normativa realiza un esfuerzo en orden a su medición y determinación.

Repárese en que, en la STJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997) -Braathens-, el Tribunal tuvo que analizar si se estaba o no ante un gravamen indirecto. Para ello, tuvo en cuenta la estructura del propio impuesto.

En concreto, el impuesto se liquidaba basándose en datos facilitados por Luftfartsverk sobre *"el consumo de carburante y la emisión de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno del tipo de avión considerado un trayecto medio"*, a razón de *"1 SKR por kilogramo de carburante consumido y de 12 SKR por kilogramo de hidrocarburos y de monóxido de nitrógeno emitidos"*, teniendo en cuenta, además, *"el peso máximo autorizado del avión en el despegue"*. Si el impuesto, como decía el Estado, era ecológico, lo lógico es que se hubiera configurado de forma que permitiese al obligado tributario realizar esfuerzos en orden a reducir la emisión. Pero lo cierto es que, tal y como se configuró, la liquidación del impuesto venía prácticamente determinada por el consumo de carburante y otros datos tales como el trayecto medio, peso del avión, etc. que no dejan margen de adaptación al obligado tributario. Por ello el Tribunal entendió que *"un impuesto de tales características"* era contrario al derecho de la Unión, pues no puede decirse que un impuesto así configurado desaliente el consumo del producto nocivo para el medio ambiente.

Pero este no es el caso del impuesto regulado por la Ley 12/1995, pues como indicamos en nuestra STS de 13 de marzo de 2007 (rec. 6897/2001), precisamente analizando la legalidad del Decreto 29/2000, *"la contaminación atmosférica no tiene necesariamente que acompañar a la actividad económica de generación eléctrica. Ello solo sucede cuando concurren dos circunstancias...a) Ausencia de gasto suficiente del generados de la actividad económica para evitar la contaminación. b.- Insuficientes conocimientos para evitar esa contaminación a un coste empresarialmente asumible"*.

Es decir, resulta indiscutible que el consumo del carbón y del gas son necesarios para la generación de energía eléctrica, pero dicho consumo, en contra de lo que sostiene la recurrente, no permite considerar equivalente consumo y emisión, pues cabe que mediante la realización de gastos e inversiones la emisión sea eliminada o reducida, siendo esta la finalidad buscada por la ley 12/1995, norma que, por cierto, en su art. 4 regula la *"afectación de los ingresos"* obtenidos por el impuesto a la protección del medio ambiente.

Así, en la STC 60/2013, se analizó un supuesto de producción de energía eléctrica en el que era necesario el uso de *"instalaciones que emiten a la atmósfera dióxido de azufre, dióxido de nitrógeno o cualquier otro compuesto de azufre o de nitrógeno"*, discutiéndose si se producía una superposición de hechos imponibles. Pues bien, el TC afirmó con claridad que los hechos imponibles son distintos y *"no desdice esta conclusión el hecho de que la emisión de gases sometida a tributación se produzca principalmente como consecuencia de las actividades de producción energía eléctrica, pues ello no implica en modo alguno una concurrencia en el hecho imponible u objeto del tributo, sino única y exclusivamente, el gravamen de una misma actividad desde perspectivas diferentes en función de diferentes hechos o circunstancias concurrentes o de las distintas circunstancias que se du ejercicio derivan"*. Y, más adelante, señala que la recurrente *"imputa el órgano judicial la duplicidad prohibida al hecho de que la actividad de emisión de gases no tiene entidad propia, sino que está vinculada a la actividad de producción de energía eléctrica en centrales térmicas, de modo que no existe producción de energía en centrales térmicas sin emisión de gases, ni emisión de gases sin producción de energía en centrales térmicas"*, razonando que *"el hecho de que el impuesto grave la actividad de fabricación*

de la energía eléctrica y el impuesto autonómico la emisión de gases a la atmósfera, no les hace coincidir, en modo alguno, en el gravamen de la misma materia imponible".

Por su parte, esta Sala, en la STS de 13 de marzo de 2007 (rec. 6897/2001), afirma que "el impuesto discutido [es decir el impuesto establecido por la Ley 12/1995] no grava la actividad de producción eléctrica, sino la eventual actividad contaminante de compañías eléctricas, lo que es cosa bien distinta".

En suma, en nuestra opinión, acierta la STSJ de Galicia al afirmar que "el ICA no es un impuesto indirecto sobre el Carbón/Gas, sino un impuesto que grava la emisión de dióxido de nitrógeno y dióxido de azufre"; y "que el recurrente utilice carbón/gas en el proceso productivo no autoriza a transmutar la naturaleza del impuesto".

No es posible, por lo tanto, afirmar que en el caso de autos existe una relación directa e indisociable entre el combustible utilizado y la emisión de sustancias contaminantes gravadas por el ICA.

8.- Pero es que, además, no puede afirmarse que estemos ante un gravamen indirecto desde el momento en que la recurrente ni razona ni prueba que el consumidor final sea quien jurídica o económicamente soporte el impuesto.

En efecto, como hemos explicado, para que pueda hablarse de gravamen indirecto, es preciso que se acredite que el consumidor soporta "íntegramente el peso económico de este impuesto de manera indirecta"-no basta con que el consumidor pueda soportar parte-, lo que ocurriría "si el productor incluyese su importe en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que ese impuesto sea neutro para dicho productor". Es pues necesario que el impuesto "pueda repercutirse [jurídica o económicamente] íntegramente al consumidor final".

En el caso de autos, el producto final es la electricidad, pues se adquiere carbón y gas para producir energía en una central térmica.

Pues bien, como se razonó en la STJUE de 3 de marzo de 2021 (C-220/2019) -Promociones Oliva Park-, en el Reino de España "no existe un mecanismo formal de repercusión del impuesto....[Y] el hecho de que la aplicación del IVPEE [en nuestro caso los impuestos sobre el carbón y el gas] entrañe un incremento del precio de la energía y por tanto, de la factura eléctrica para todos los consumidores finales no resulta, por sí solo, suficiente para concluir que este impuesto se repercute íntegramente a estos consumidores. En caso contrario, todo impuesto soportado por los productores de electricidad que tuviera incidencia, aún mínima, en el precio final de la electricidad pagado a los consumidores debería considerarse impuesto indirecto....pese a la falta de vínculo directo e indisociable entre tal impuesto y el consumo de electricidad".

Repárese que, en el caso analizado por la STJUE de 10 de junio de 1997 (C-346/1997) -Braathens-, la posibilidad de trasladar la totalidad del "coste" que suponía el impuesto al consumidor final era clara y sencilla, pues bastaba con incrementar el precio del transporte en la totalidad de la cuantía del impuesto soportado, sin que existiese un sistema especial de fijación de precios como ocurre con el precio de la energía.

9.- En conclusión, para determinar si un impuesto sobre las emisiones contaminantes es o no contrario a la Directiva 2008/118/CE, hay que analizar la estructura del impuesto establecido en cada caso.

Pues bien, después de efectuar tal análisis inspirado en las pautas que al efecto nos da el TJUE, la Sala entiende que, conforme al derecho de la Unión, no estamos ante un gravamen indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de carbón, gas o electricidad; sino ante un impuesto directo que grava la contaminación atmosférica. Por lo que al no estar dicho impuesto en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/188/CE, no es necesario realizar un mayor análisis para concluir que no procede casar la sentencia recurrida.

CUARTO. - Jurisprudencia que se establece.

Respondiendo a la cuestión planteada por el Auto de admisión, debemos entender que el impuesto autonómico establecido por la Ley -de Galicia- 12/1995, de 29 de diciembre, del Impuesto sobre la Contaminación Atmosférica, que persigue la protección del medio ambiente y grava la emisión a la atmósfera de sustancias como los óxidos de azufre y el nitrógeno en el proceso de generación de electricidad, no resulta contraria al Derecho de la Unión Europea y, en particular, a la Directiva 2008/118/CE.

QUINTO. - Resolución del recurso de casación y de las cuestiones y pretensiones deducidas en el proceso de instancia.

Síguenos en...

La aplicación de la precedente doctrina al caso de autos implica que no ha lugar a casar la sentencia recurrida.

SEXTO- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

F A L L O

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

- 1.-Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2.-No haber lugar al recurso de casación contra la sentencia de 15 de diciembre de 2022, dictada por la Sección 4ª del TSJ de Galicia en su procedimiento ordinario 15137/2022.
- 3.-No hacer imposición de las costas procesales en los términos indicados en el fundamento jurídico sexto.

Notifíquese esta resolución a las partes 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).