



Roj: **STSJ CANT 444/2019 - ECLI:ES:Tsjcant:2019:444**

Id Cendoj: **39075330012019100119**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Santander**

Sección: **1**

Fecha: **23/10/2019**

Nº de Recurso: **263/2018**

Nº de Resolución: **326/2019**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **MARIA DE LA PAZ HIDALGO BERMEJO**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Asturias, 31-05-2018,**  
**STSJ CANT 444/2019**

### **S E N T E N C I A nº 000326/2019**

**Ilma. Sra. Presidente en funciones**

**Doña Clara Penín Alegre**

**Ilmos. Srs. Magistrados**

**Doña Esther Castanedo García**

**Doña Paz Hidalgo Bermejo**

En la ciudad de Santander, a veintitrés de octubre de dos mil diecinueve. La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cantabria ha visto el Procedimiento Ordinario número **263/18**, interpuesto por VIESGO PRODUCCION S.L.U., representadas por la Procuradora Doña Paz Campuzano Pérez del Molino, y defendida por la Letrada Doña Susana Alonso Sánchez, siendo parte recurrida el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, representado y defendido por el Abogado del Estado.

### **ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**-La representación de Viesgo Producción S.L.U., mediante escrito de fecha 12 de septiembre de 2018, interpuso recurso contencioso administrativo frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional, de fecha 31 de mayo de 2018, que desestimó la reclamación número 39/00951/2017, interpuesta por la demandante frente a la repercusión del Impuesto Especial del Carbón en las facturas c-1, c-2 y c-3, giradas por la mercantil ARDEPINS A S.L.

**SEGUNDO.**- Admitido a trámite, previa reclamación y recepción del expediente, la parte demandante formalizó demanda en la que solicitó la anulación de la Resolución del TEAR de Cantabria y los actos de repercusión tributaria realizados por ARDEPINS A S.L.

**TERCERO.**- El Abogado del Estado, mediante escrito de fecha 7 de marzo de 2019, formuló contestación a la demanda en la que solicitó la desestimación de la demanda con imposición de costas a la demandante.

**CUARTO.**- No habiéndose acordado el recibimiento del pleito a prueba, y realizadas conclusiones escritas, mediante Providencia de fecha 5 de Julio de 2019, se acordó señalar el día 9 de octubre de 2019 para votación y fallo, fecha en que tuvo lugar.

Es ponente de esta resolución la Magistrada Doña Paz Hidalgo Bermejo, quien expresa el parecer de la Sala.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**



**PRIMERO.-** Es objeto del presente recurso la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, de fecha 31 de mayo de 2018, que desestimó la reclamación número 39/00951/2017, interpuesta por la demandante frente a la repercusión del impuesto sobre el carbón, en las facturas emitidas por la empresa ARDEPINSA S.L., así como del IVA asociado. En la citada resolución transcribe los preceptos de la Ley 38/92, relativos al hecho imponible, base imponible, tipos impositivos y repercusión del impuesto; así como las Consultas V0333-14 y 3512-15, cuyo contenido asume, considera correctamente determinada la base imponible por ARDEPINSA S.L.

En concreto, la demandante discute la base imponible tomada por Ardepinsa S.L., considerando que para valorar el poder energético del carbón, objeto de la operación sujeta debe tomarse el Poder Calorífico Inferior (PCI), y no debe ser considerado el Poder Calorífico Superior (PCS), tomado por Ardepinsa S.L.

En el escrito de demanda, denuncia la recurrente, que la resolución incurre en nulidad de pleno derecho de la resolución, por aplicación del art. 47 de la Ley 39/2015, por ausencia de motivación absoluta, que sustenta en que la resolución recurrida transcribe la resolución de la Dirección General de Tributos sin realizar una mínima fundamentación, ni analizar la prueba presentada.

Que la Ley 38/92, al regular la Base Imponible del Impuesto sobre el Carbón, se refiere al poder energético del carbón, y no lo hace coincidir con el poder calorífico superior.

Niega la aplicación de la Directiva 2003/96, de 27 de octubre, que se limita al carburante de automoción y calefacción, por lo que excluye el utilizado para la producción de energía eléctrica. En cualquier caso, alega que la Directiva tampoco incide en la fijación de la Base Imponible, porque, establece un mínimo de tributación, y en consecuencia los países pueden tomar en cuenta un valor distinto al poder calorífico; y porque la Directiva no fija, ni obliga a identificar, Base Imponible con el Poder Calorífico Superior.

Niega la aplicación a este caso de la Consulta de la Dirección General de Tributos V-0333-14, de 11 de febrero, que parte de que en las calderas de condensación (por las que se han sustituido las calderas tradicionales), aprovechan el calor de condensación con rendimientos superiores al 100% del PCI, mientras que el uso del carbón en las centrales térmicas de carbón de generación de energía eléctrica, las calderas no son de condensación.

Defiende que para el cálculo de la Base Imponible debe utilizarse el poder calorífico inferior que sustenta en informe técnico emitido por la Fundación para el Fomento de la Innovación industrial; en el Informe elaborado por la Universidad de Extremadura; y en el emitido por el Centro de Investigación CIRCE.

**SEGUNDO.-** El Abogado del Estado, en el escrito de contestación se opone a la demanda y señala que la resolución del TEAR recurrida esta suficientemente motivada cumpliendo las exigencias del art. 35 de la Ley 39/15.

En segundo lugar, partiendo del tenor del art. 83 de la Ley 38/92, que fija la base imponible en el poder energético del carbón, considera que debe entenderse es el PCS ( que identifica con el calor producido), y se remite y transcribe la STSJ del País Vasco de 5 de marzo de 2018.

Defiende que la Directiva 2003/96 sirve como criterio interpretativo, tomando como antecedentes históricos y legislativos ( art. 3 CC) y no como una norma autónoma. Añade, respecto de las diferentes versiones de la misma, que como analiza la Consulta V3512/2015, el mínimo para todos los estados debe ser el valor calorífico bruto.

Finalmente defiende que debe tomarse en consideración el PCS para aplicar la base imponible del impuesto sobre el carbón, y que la estimación de lo pretendido por el recurrente, exigiría gravar la producción del carbón en función del tipo de caldera (según sean de condensación o no), así como precisaría de un sistema de control para el caso de modificación de la caldera, no previsto en la normativa; y ello con independencia de que de existir calderas que permitan alcanzar un PCS, parte de la energía generada no quedaría gravada ni sujeto al tributo. Por ello se remite al criterio fijado en la Consulta 0333-14 y a la redacción que se contiene en la Ley 38/92 sobre el hecho imponible ( art. 77) en relación con el concepto de BI ( art. 50LGT).

**TERCERO.-** Fijado así los términos del debate, debemos comenzar dando respuesta al primero de los motivos que esgrime el demandante consistente en la nulidad de pleno derecho de la resolución recurrida, que la demandante achaca a la resolución, porque alega que carece de motivación, al limitarse a transcribir la Consulta de la Dirección General de Tributos sin dar contestación a las alegaciones ni a los informes periciales aportados.

De esta manera la demandante alega que incurre en las causas de nulidad previstas en el art. 47 de la Ley 39/15, de 1 de octubre, por lesionar derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional, citando



la vulneración de la tutela judicial efectiva, y que se ha dictado prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido.

La Sala considera que este motivo debe rechazarse puesto que la resolución recurrida se pronuncia sobre la controversia planteada por la recurrente, resuelve la cuestión planteada a la que aplica la normativa y doctrina administrativa que cita y transcribe. Existe en la resolución relación de hechos, fundamentos de derecho, decisión de la cuestión sometida a recurso y explicación de las razones por las que se adopta, elementos que han permitido al recurrente su revisión jurisdiccional.

A las anteriores razones debemos añadir que ni la falta de motivación justifica la nulidad de pleno derecho que se pretende en la demanda, ni la vulneración del art. 24CE es aplicable al TEAR que dicta la resolución recurrida, por lo que el motivo se desestima.

**CUARTO.-** Procede en consecuencia analizar el fondo de la demanda que consiste en determinar como está constituida la base imponible, dicho de otra manera, si debe entenderse por poder energético del carbón, el poder calorífico superior o el poder calorífico inferior, y ello teniendo en cuenta que el art. 83 de la Ley, al regular la base imponible, se refiere al poder energético del carbón, que no define, por lo que esta resolución debe interpretar el art. 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

Esta labor de interpretación exige tomar en consideración los criterios de necesaria utilización: sentido propio de las palabras en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo al que han de ser aplicadas las normas, atendiendo fundamentalmente a su espíritu y finalidad. A estos criterios, recogidos en el art. 3 CC, se remite el art. 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria al decir que, "1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil.

*2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".*

En primer lugar, el Impuesto Especial sobre el Carbón fue introducido, con efectos de 20-11-2005, por el art. 2.15 de Ley 22/2005, de 18 noviembre, sobre incorporación al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad; entre otras 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.

La puesta a consumo de carbón para producir energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor, está sujeta a este tributo porque la anterior exención fue suprimida con efectos 1 de enero de 2013 por el art. 28.9 de Ley 15/2012, de 27 de diciembre, que se decía "en concordancia con lo dispuesto en el art. 14.1.a de la Directiva 2003/96".

Sobre este particular la STJUE de 7 de marzo de 2018, asunto C-31/17, concluyó que 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.

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.

La supresión de la mencionada exención encuentra su explicación en el preámbulo de la Ley 15/2012, de 27 de diciembre que establece que la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Añade que "*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*".

La finalidad general perseguida en la regulación del impuesto se contiene en la exposición de motivos de la Ley al decir que, "La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.



En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.

La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes".

A tal fin, mediante la Ley 15/2012, se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, se suprimen las exenciones previstas prevista en el art. 79.3.a de la Ley, para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil, desde el 1 de enero de 2013.

El análisis del marco normativo nos obliga a recordar que la base imponible del tributo, es "*la magnitud dineraria o de otra naturaleza que resulta de la medición o valoración del hecho imponible*"; que el hecho imponible es "el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal", tal y como establecen los arts. 50 y 20 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

La regulación del Impuesto Especial sobre el Carbón, se contiene en los arts.75 a 88 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre de Impuestos Especiales, y en los arts. 138 a 141 del Real Decreto 1165/1995, de 7 de julio, que aprueba el Reglamento de los Impuestos Especiales.

El hecho imponible se fija en el art. 77 de la Ley al decir que: "*1. Está sujeta al impuesto la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial.2. A los efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, tienen la consideración de puesta a consumo las siguientes operaciones: a) La primera venta o entrega de carbón efectuada en el ámbito territorial tras la producción o extracción, importación o adquisición intracomunitaria de carbón. Tendrán, asimismo, la consideración de primera venta o entrega las ventas o entregas subsiguientes que realicen los empresarios que destinen el carbón a su reventa y les haya sido aplicable al adquirirlo la exención regulada en el artículo 79.1 de esta Ley*".

Por su parte, y de conformidad con lo establecido en el art. 83 de la Ley, "*La base imponible del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios ( GJ)*". Finalmente y respecto del tipo impositivo el art. 84 establece que, "*1. El impuesto se exigirá con arreglo a los siguientes epígrafes:*

*Epígrafe 1.1: Carbón destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica: 0,15 euros por gigajulio.*

*A efectos de lo previsto en este Epígrafe se considera carbón destinado a usos con fines profesionales los suministros de carbón efectuados para su consumo en plantas e instalaciones industriales, con exclusión del que se utilice para producir energía térmica útil cuyo aprovechamiento final se produzca en establecimientos o locales que no tengan la condición de plantas o instalaciones industriales. Asimismo, tendrá la consideración de carbón destinado a usos con fines profesionales, el carbón utilizado en cultivos agrícolas.*

*Epígrafe 1.2: Carbón destinado a otros usos: 0,65 euros por gigajulio.*

*2. En los suministros de carbón destinado a ser utilizado en una planta de cogeneración de energía eléctrica y energía térmica útil, sujeta al requisito de acreditación del cumplimiento del rendimiento eléctrico equivalente a que se refiere la normativa de desarrollo de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, se aplicarán los tipos impositivos regulados en los Epígrafes 1.1 y 1.2 del apartado 1 de este artículo en función del porcentaje de carbón que corresponda imputar a la producción de electricidad medida en bornes de alternador y a la energía térmica útil, conforme al procedimiento que se establezca reglamentariamente".*

**QUINTO.-** Frente a la interpretación realizada por la Administración demandada, la demandante sostiene que el PCI es el que se tiene que considerar a efectos de la determinación de la base imponible del impuesto



especial del carbón, interpretación que se basa en tres dictámenes que se emiten por LA Fundación para el Fomento de la Innovación Industrial, el Departamento de Ingeniería Mecánica, Energética y de los Materiales de la Escuela de ingenierías industriales de la Universidad de Extremadura y el Centro de Investigación de Recursos y Consumos Energéticos-Instituto CIRCE- asociado a la Universidad de Zaragoza que concluyen:

*"El poder calorífico inferior es la medida que mejor refleja la capacidad de obtener energía térmica en la combustión del mismo, transferible al vapor de un ciclo de Rankine para producir energía eléctrica en una turbina de vapor"*

*" en el ámbito científico técnico de los combustibles, cuando no se especifica nada en relación con el poder calorífico, el mismo se entiende obviamente referido al poder calorífico inferior, que mide el calor realmente aprovechable en condiciones de utilización industrial. Cuando se quiere hacer referencia al poder calorífico superior hay que indicarlo expresamente"*

*"el poder energético contenido en energía del carbón, aprovechable, se debe expresar como poder calorífico inferior en base húmeda".*

La Sala, en coherencia con lo decidido en las sentencias de esta Sala, de fechas 11 y 17 de octubre de 2019, recaídas en los procedimientos 260 y 265 de 2018, y en la interpretación del art. 83 antes citado, considera que el poder energético del carbón ha de ser entendido como poder calorífico superior, debiendo gravar la totalidad de la energía generada, conclusión a la que se llega teniendo en cuenta las siguientes consideraciones.

Los informes antes referidos indican que poder calorífico, que es una denominación más habitual y precisa que la de poder energético que contiene la norma a interpretar, se define como el calor desprendido al quemar completamente la unidad de masa del combustible con la cantidad estequiométrica de aire seco, e incluyendo el enfriamiento de la combustión hasta la misma temperatura a la que inicialmente estaban el aire y el combustible. Esta definición se refiere a la totalidad de energía producida por la combustión, se denomina poder calorífico superior y es compatible con el concepto poder energético.

Los referidos informes indican que, en el ámbito de la producción de la energía eléctrica por combustión de carbón, no se aprovecha el calor latente en el vapor de agua, pues el vapor se evacua a la atmósfera, por los riegos del rocío ácido. Por lo que a todos los efectos logísticos, organizativos y económicos, en el sector se utiliza el poder calorífico inferior, que excluye del cómputo el calor latente en el vapor.

Este coeficiente no se refiere por tanto, a la energía total producida por la combustión sino al grado de esta energía útil en un sector determinado.

De lo expuesto se desprende que lingüísticamente el término poder energético del carbón comprende en sentido técnico el poder calorífico superior.

**SEXTO.-** A la misma conclusión nos lleva la aplicación de criterios interpretativos sistemáticos.

La regulación del impuesto sobre hidrocarburos utiliza en la Ley 38/92 para determinar la base imponible, el mismo concepto, poder energético expresado en gigajulios (GJ), que el impuesto sobre el carbón. El análisis de la Directiva 2003/96CE, aún aceptando que no es directamente aplicable, pero si es útil para llevar a cabo la interpretación, en la versión de español, este producto aparece como "valor calorífico bruto". Es cierto que en caso del carbón, la Directiva no lo indica en la versión de español, si en otras versiones, diferencia de versiones a las que se aplica la doctrina del TJUE que indica que: "en caso de divergencia entre versiones lingüísticas, la disposición de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra" ( sentencia de 3 de marzo de 2011, Comisión/Países Bajos , C-41/09,Rec. P. 1-0000, apartados 44 y jurisprudencia citada).

De la misma manera la interpretación teleológica de la norma lleva a concluir que debe gravarla totalidad de la energía generada que se identifica con el poder calorífico superior.

La finalidad medioambiental de la norma, antes referida, impone que deba gravarse la totalidad de la energía generada, al ser el elemento configurador del poder contaminante de la actividad. Esta finalidad ambiental excluye que en el concepto de poder energético haya de estar a conceptos económicos referidos a la energía aprovechable.

El Impuesto tiene potencialidad para configurarse como un tributo ambiental, al gravar una situación contaminante: consumo de carbón, aunque dicha calificación se supedita a la materialización de dicha finalidad ambiental en su estructura jurídica, de acuerdo con las exigencias del principio *"quien contamina, paga"*. Su establecimiento obedece a las pretendidas finalidades de, por un lado, imputar los costes sociales generados por su consumo a su provocador, y, por el otro, desincentivar dicho consumo contaminante en aras a incentivar las fuentes de energía renovables.



Las razones de su establecimiento tardío son de naturaleza socio-económicas, referidas a la existencia de una minería nacional escasamente rentable y competitiva, soporte de la economía en importantes zonas geográficas, que ha desaconsejado históricamente el establecimiento de medidas jurídicas que empeoren la situación económica del sector.

**SEPTIMO.**- Las costas procesales causadas, a tenor de lo establecido en el art. 139 LJCA, en la redacción dada por la Ley 37/2011, de 10 de Octubre, son de expresa imposición a la demandante que ha visto rechazadas todas sus pretensiones.

#### **FALLAMOS**

Se desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por VIESGO PRODUCCION S.L.U., representadas por la Procuradora Doña Paz Campuzano Pérez del Molino, frente a la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Cantabria, de fecha 31 de mayo de 2018, que desestimó la reclamación número 39-00951-2017, con condena en costas a la parte demandante.

Así por nuestra sentencia que se notificará a las partes con expresión de los recursos que en su caso procedan frente a ella, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ