



Roj: **ATS 11586/2021 - ECLI:ES:TS:2021:11586A**

Id Cendoj: **28079130012021201820**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **1**

Fecha: **22/09/2021**

Nº de Recurso: **776/2021**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Auto**

Resoluciones del caso: **STSJ CAT 8008/2020,**  
**ATS 11586/2021**

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Fecha del auto: 22/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 776/2021

Materia: OTROS TRIBUTOS

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 776/2021

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Celia Redondo Gonzalez

**TRIBUNAL SUPREMO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO**

**SECCIÓN: PRIMERA**

**A U T O**

Excmos. Sres. y Excmas. Sras.

D. Segundo Menéndez Pérez

D<sup>a</sup>. María Isabel Perelló Doménech

D<sup>a</sup>. Inés Huerta Garicano

D. Rafael Toledano Cantero

D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 22 de septiembre de 2021.

## HECHOS

### PRIMERO. - Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Javier Segura Zariquiey, en representación de NATURGY GENERACIÓN, S.L., preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 14 de octubre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso 1076/2018, promovido contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 24 de mayo de 2018, que, a su vez, había desestimado las reclamaciones económico-administrativas núm. 08-10337-2015, 08/10338/2015, 08/00201/2016, 08/00202/2016, 08/00687/2016, 08/00689/2016, 08/00690/2016, 08/00691/2016, 08/01187/2016, 08/01188/2016, 08/01189/2016, 08/01190/2016, 08/02677/2016, 08/02678/2016, 08/03699/2016, 08/03700/2016, 08/05017/2016, 08/08662/2016, 08/08665/2016, 08/10509/2016, 08/10605/2016, 08/10606/2016, 08/10629/2016, 08/10630/2016, 08/11556/2016, 08/11557/2016, 08/11559/2016, 08/11560/2016, 08/13036/2016, 08/13038/2016, 08/13039/2016, 08/00867/2017, 08/00868/2017 y 08/00869/2017, interpuestas contra actos de repercusión del Impuesto Especial sobre el Carbón expedidos por García Munté Energía S.L.

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

2.1. El artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE de 29 de diciembre) ["LIIEE"].

2.2. El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"].

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida.

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que existe interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se da la circunstancia contemplada en la letra c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (BOE de 14 de julio) ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA]. Afirma que "[l]a determinación de la base imponible del Impuesto especial sobre el carbón puede afectar a un gran número de obligados tributarios y, por ello, esta parte considera que merece ser objeto de pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo dada su trascendencia".

5.2. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Expone que "[...] el artículo 83 de la Ley 38/1992, no ha sido objeto de pronunciamiento alguno por parte del Tribunal Supremo".

6. No aporta razones específicas y distintas de las que derivan de lo expuesto para fundamentar el interés casacional objetivo con el objeto de justificar la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo.

### SEGUNDO. - Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 8 de enero de 2021, habiendo comparecido NATURGY GENERACIÓN, S.L. recurrente ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida la Administración General del Estado, representada y defendida por el abogado del Estado.

Es Magistrado Ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde, Magistrada de la Sala.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

### PRIMERO. - Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y NATURGY GENERACIÓN, S.L., se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, para supuestos sustancialmente iguales, una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (ii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

### SEGUNDO. - Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales, nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º.- Expedición de factura rectificativa.

NATURGY GENERACIÓN, S.L, según la sentencia recurrida, recibió una serie de facturas expedidas por la entidad García Munte Energía S.L. -aunque la recurrente indica que lo fueron por Unión Minera del Norte, S.A.- que documentan la entrega de unas concretas cantidades de coque de carbón en las que se repercutían unas cuotas del Impuesto especial sobre el Carbón.

2º.- Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra los actos de repercusión del Impuesto Especial sobre el Carbón, Naturgy Generación, S.L. interpuso una serie de reclamaciones económico-administrativas que fueron acumuladas ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

3º.-Resolución de las reclamaciones económico-administrativas.

El 24 de mayo de 2018 el Tribunal Regional dictó resolución por la que desestimó las reclamaciones.

4º.- Interposición del recurso contencioso-administrativo.

NATURGY GENERACIÓN, S.L. interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el número 1076/2018 ante la Sección Primera Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

La *ratio decidendi* de la sentencia sobre este particular, siguiendo la doctrina de las sentencias números 2820/2020 y 2853/2020 de esa misma sala y sección, se contiene en el Fundamento de Derecho Tercero con el siguiente tenor literal:

"La Sala comparte las razones que llevaron a los Tribunales Superiores de Justicia del País Vasco y Cantabria a concluir la conformidad a derecho de la base imponible que aplica la Administración Tributaria, esto es, el poder calorífico superior, como certeramente resolvió el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña.

En efecto, por más que la actora muestre su discrepancia con la aplicación de los criterios contenidos en la Directiva 2003/96 e insista en que la versión española no se refiera al poder calorífico bruto, lo cierto es que la cuantificación ha de tomar el valor calorífico bruto, de acuerdo con las catorce versiones de la Directiva a que se refiere el acuerdo impugnado, y porque el Impuesto no puede tener valores diferentes entre los Estados miembros, pues se trata de un impuesto "armonizado".

[...]

De otro lado, el Título III de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que regula el impuesto especial sobre el carbón, se introdujo por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan



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. Pues bien, la exposición de motivos de la Ley 38/1992 pone de relieve que "el consumo de los bienes que son objeto de estos impuestos genera unos costes sociales, no tenidos en cuenta a la hora de fijar sus precios privados, que deben ser sufragados por los consumidores, mediante una imposición específica que grave selectivamente estos consumos, cumpliendo, además de su función recaudatoria, una finalidad extrafiscal como instrumento de las políticas sanitarias, energéticas, de transportes, de medio ambiente, etc".

Respecto a la cuantificación del Impuesto, la base imponible del Impuesto está constituida por el valor calorífico bruto del carbón puesto al consumo. Dicho poder energético se expresa en gigajulios (Gj). Como se ha destacado en la doctrina académica, esta precisa configuración jurídica de la base imponible se acomoda a las exigencias del principio "quien contamina, paga", ya que está constituida no por una magnitud física, ajena a los costes sociales ambientales provocados por su consumo, como podrían ser los kilogramos de carbón puestos al consumo, sino por una magnitud, gigajulios, expresiva del valor calorífico bruto del carbón puesto al consumo y reveladora, por extensión, tanto de la aptitud de dicho producto para producir costes sociales ambientales -emisiones-, como de la cantidad de energía puesta al consumo.

En definitiva, el poder calorífico superior (PCS) o bruto mide la cantidad total de calor que se producirá mediante la combustión, lo que ha de ponerse en relación con la finalidad de estos impuestos especiales. De ahí que la cantidad de calor disponible o aprovechable a que se refiere el Informe Técnico aportado con la demanda, no se aviene con la función medioambiental ínsita en este tipo de impuestos, al excluir el calor latente por no aprovechable".

La citada sentencia constituye el objeto del presente recurso de casación.

### **TERCERO. - Marco jurídico.**

1. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el artículo 83 Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, que fue introducido por la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, precisamente para transponer la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DOUE de 31 de octubre, L 283/51).

El artículo 83 LIIEE define la "Base imponible" del Impuesto Especial sobre el Carbón de la siguiente manera:

"1. La base imponible del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ).

2. La determinación de la base imponible se efectuará en régimen de estimación directa. La estimación indirecta de la base imponible será aplicable a los supuestos y en la forma previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria".

2. También será preciso interpretar el Anexo I, cuadro C, Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, que en su versión en español es del siguiente tenor literal:

"Cuadro C. - Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad:

Gas natural (en euros por gigajulio, valor calorífico bruto)

Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00

Utilización con fines profesionales 0,15

Utilización sin fines profesionales 0,3

Carbón y coque

(en euros por gigajulio)

Códigos NC 2701, 2702 y 2704

Utilización con fines profesionales 0,15

Utilización sin fines profesionales 0,3".

### **CUARTO. - Cuestión en la que se entiende que existe interés casacional.**

Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el 90.4 de la misma norma, procede admitir a trámite este recurso de casación, al apreciar esta Sección de



admisión que el mismo presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Dilucidar, interpretando el artículo 83 LIIEE, si para determinar la base imponible en el Impuesto Especial del Carbón debe tenerse en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable".

**QUINTO. - Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.**

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

Aparentemente, en una primera aproximación al problema, podría considerarse como una mera cuestión probatoria la determinación del poder energético del carbón a la vista de los distintos informes periciales aportados en los autos, sin embargo, este recurso de casación encierra un verdadero problema jurídico, inédito para la jurisprudencia.

2. En efecto, el problema interpretativo surge porque nuestro legislador utiliza terminología técnica para determinar la base imponible del impuesto. Así, la base imponible en el impuesto especial del carbón viene referida al poder energético del carbón, expresado en gigajulios (GJ).

El impuesto grava en euros el contenido energético expresado en Gigajulios [1 GJ = 10<sup>9</sup> J (un Gigajulio es 10 elevado a nueve julios)]. El Julio, -que toma su nombre del físico inglés James Prescott Joule-, es una unidad de medida de energía, de trabajo y calor.

Por su parte, a tenor de la resolución administrativa impugnada en la instancia, el anexo I, cuadro C, de la Directiva/2003/96/CE establece los niveles mínimos aplicables a los combustibles y a la electricidad, señalando que el poder energético del carbón se medirá en gigajulios, referido al valor calorífico bruto en catorce versiones (Alemania, Bulgaria, Croacia, Eslovaquia, Eslovenia, Estonia, Hungría, Letonia, Lituania, Malta, Polonia, Reino Unido, República Checa y Rumanía) frente a otras nueve (entre ellas, España) que no recogen explícitamente esta exigencia.

La presencia de agua admite dos tipos de magnitudes para calcular el poder energético del carbón -también en otros combustibles e hidrocarburos-, el poder calorífico inferior (PCI) y el poder calorífico superior (PCS), sin que exista jurisprudencia del Tribunal Supremo con relación al artículo 83 LIIEE, que precise cómo debe determinarse la base imponible en el Impuesto Especial del Carbón, esto es, si debe tener en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable", por lo que se estima conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación.

**SEXTO. - Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.**

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. El artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

2.2. El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

2.3. El Anexo I, cuadro C, 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**SÉPTIMO. -Publicación en la página web del Tribunal Supremo.**



Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**OCTAVO. - Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.**

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

La Sección de Admisión

**acuerda:**

1º) Admitir el recurso de casación RCA/776/2021, preparado por el procurador don Javier Segura Zariquiey, en representación de NATURGY GENERACIÓN, S.L., contra la sentencia dictada el 14 de octubre de 2020 por la Sección Primera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que desestimó el recurso 1076/2018.

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

*Dilucidar, interpretando el artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, si para determinar la base imponible en el Impuesto Especial del Carbón debe tenerse en consideración el "poder calorífico superior" o bruto (PCS), que mide el calor verdaderamente producido en la reacción de combustión, o el "poder calorífico inferior" o neto (PCI) que mide el calor "realmente aprovechable".*

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

3.1. El artículo 83 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

3.2. El artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3.3. El Anexo I, cuadro C, 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.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

4º) Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º) Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º) Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.