

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 22 de junio de 2023 [*](#)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 14, apartado 1, letra a) — Exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad — Excepción — Imposición de productos energéticos por “motivos de política medioambiental” — Alcance»

En el asunto C-833/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Audiencia Nacional mediante auto de 14 de diciembre de 2021, recibido en el Tribunal de Justicia el 31 de diciembre de 2021, en el procedimiento entre

Endesa Generación, S. A. U.,

y

Tribunal Económico-Administrativo Central,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. D. Gratsias, M. Ilešič, I. Jarukaitis y Z. Csehi (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Endesa Generación, S. A. U., por el Sr. M. García Arana, procurador, y el Sr. P. González-Gaggero, abogado;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. A. Ballesteros Panizo y la Sra. A. Gavela Llopis, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia e I. Galindo Martín, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 2 de febrero de 2023;

dicta la siguiente

Sentencia

¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se

reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Endesa Generación, S. A. U. (en lo sucesivo, «Endesa»), y el Tribunal Económico-Administrativo Central (en lo sucesivo, «TEAC») en relación con una resolución de este último relativa a la imposición del carbón consumido por una central térmica perteneciente a esta sociedad para producir energía eléctrica.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2003/96

- 3 Los considerandos 3 a 7, 11 y 12 de la Directiva 2003/96 tienen el siguiente tenor:
 - «(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad [Europea] establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.
 - (4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría[n] ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.
 - (5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.
 - (6) De conformidad con el artículo 6 del Tratado, las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la Comunidad.
 - (7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

[...]

 - (11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.
 - (12) Los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente.»
- 4 El artículo 1 de la Directiva 2003/96 dispone:

«Los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con la presente Directiva.»

5 El artículo 10 de la referida Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. A partir del 1 de enero de 2004 los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I.

2. Por encima de los niveles mínimos de imposición a que se refiere el apartado 1 los Estados miembros tendrán opción a determinar la base imponible aplicable siempre que respeten la Directiva 92/12/CEE [del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1)].»

6 Con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva [92/12], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10».

7 El anexo I, cuadro C, de la Directiva 2003/96, titulado «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad», incluye, entre otros, el carbón y el coque.

Directiva 2008/118/CE

8 El artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12), disponía lo siguiente:

«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];

[...]

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.

[...]»

Derecho español

- 9 La Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44305), en su versión modificada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012, p. 88081), incluye un título III, con la rúbrica «Impuesto Especial sobre el Carbón», integrado por los artículos 75 a 88 de la misma.
- 10 A tenor del artículo 77 de la Ley 38/1992, en su versión modificada por la Ley 15/2012:
- «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.
 - b) El autoconsumo de carbón. A los efectos de este precepto, tendrá la consideración de autoconsumo la utilización o consumo del carbón realizado por los productores o extractores, importadores, adquirentes intracomunitarios o empresarios a que se refiere la letra anterior.
 3. Se presumirá que el carbón ha sido objeto de puesta a consumo cuando los sujetos pasivos no justifiquen el destino dado al carbón producido, importado o adquirido.»
- 11 Según el artículo 83, apartado 1, de la Ley 38/1992, en su versión modificada por la Ley 15/2012:
- «La base imponible del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ).»
- 12 Con arreglo al artículo 84 de la Ley 38/1992, en su versión modificada por la Ley 15/2012:
- «El impuesto se exigirá al tipo de 0,65 euros por gigajulio.»
- 13 En su redacción anterior a la Ley 15/2012, la Ley 38/1992 incluía un artículo 79, apartado 3, letra a), que dejaba exentas las operaciones que constituyeran puesta a consumo de carbón utilizado en la producción de energía eléctrica y la cogeneración de electricidad y calor. Esta disposición quedó suprimida por la Ley 15/2012.
- 14 La Ley 15/2012 instituyó igualmente tres nuevos impuestos que gravaban el valor de la producción de la energía eléctrica, la producción de combustible nuclear y residuos radiactivos, y el almacenamiento de dicho combustible y dichos residuos; creó un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica, y modificó el tipo impositivo del impuesto sobre el gas natural.
- 15 Esta Ley, según su preámbulo, «tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso [de la energía] 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».
- 16 Según la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012:
- «En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico [...] un importe equivalente a la suma de los siguientes:

- a) La estimación de la recaudación anual derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.
- b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 17 Endesa es una empresa dedicada a la producción de energía eléctrica mediante el consumo, en particular, de carbón que adquiere a través de una sociedad vinculada. Esta última sociedad declaró acogerse, en materia impositiva, a la exención del impuesto sobre el carbón respecto de las partidas de carbón adquiridas con destino a la reventa, por ser el hecho imponible de dicho impuesto el consumo.
- 18 A raíz de una inspección fiscal relativa al ejercicio 2013 referida a la central térmica de Litoral de Almería, que pertenece a Endesa, la inspección tributaria consideró que el carbón adquirido por Endesa debía quedar gravado, puesto que estaba destinado a su consumo para la producción de electricidad, y dictó un acuerdo de liquidación exigiendo a esa sociedad una cuota tributaria incrementada, más los intereses de demora por las cantidades dejadas de ingresar.
- 19 La inspección tributaria, por una parte, consideró que la base imponible del impuesto sobre el carbón debía determinarse de acuerdo con el poder calorífico superior del carbón, con independencia de la energía efectivamente aprovechada para la producción de energía eléctrica. Por otra parte, estimó que las partidas de carbón que se habían declarado destinadas a la reventa se habían consumido para generar electricidad y que este consumo supuso la realización del hecho imponible del impuesto y el devengo del mismo.
- 20 El 7 de abril de 2016, Endesa presentó reclamación económico-administrativa ante el TEAC contra dicho acuerdo cuestionando, en primer lugar, que el impuesto sobre el carbón se calcule sobre la base del poder calorífico superior del carbón; en segundo lugar, la tributación de 268 717,98 toneladas de carbón que su proveedor había declarado exentas por estar destinadas a la reventa y que luego fueron usadas por Endesa para la producción eléctrica; en tercer lugar, la justificación de existencias de contabilidad destinadas a autoconsumo a 31 de diciembre de 2012, y, en cuarto lugar, la conformidad con el Derecho de la Unión de dicho impuesto, por lo que se refiere a los consumos destinados a la producción de energía eléctrica.
- 21 Mediante resolución de 28 de marzo de 2019, el TEAC confirmó que procedía tomar en consideración el poder calorífico superior del carbón para determinar la base imponible del impuesto sobre el carbón. Estimó que el hecho de que tributaran partidas de carbón antes declaradas como exentas del impuesto sobre el carbón por estar destinadas a reventa no constituía doble imposición, ya que el adquirente las destinaba a autoconsumo para la producción de electricidad, hecho imponible de dicho impuesto. Asimismo, el TEAC no consideró acreditado el error alegado en la declaración de existencias de carbón. Sin embargo, no se pronunció sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de la Ley 15/2012, que suprimió la exención del impuesto sobre el carbón referida al consumo de carbón destinado a la producción de energía eléctrica.
- 22 Endesa presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el órgano jurisdiccional remitente, contra dicha resolución, formulando imputaciones idénticas a las alegadas ante el TEAC y solicitando que se planteara una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en relación con la conformidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión.
- 23 El órgano jurisdiccional remitente expone que la base imponible del impuesto sobre el carbón puede calcularse de dos maneras, bien en función del poder calorífico superior, entendido como el calor efectivamente producido, bien en función del poder calorífico inferior, entendido

como el calor efectivamente aprovechado. Mientras que la primera base imponible depende de un valor fijo, la segunda depende de diferentes factores, como la utilización del carbón o la tecnología empleada por el consumidor.

- 24 El órgano jurisdiccional remitente considera que la base imponible del impuesto sobre el carbón debe calcularse tomando en cuenta el poder calorífico superior, ya que la normativa española establece un tipo de gravamen fijo, y que el hecho imponible de ese impuesto se produce efectivamente cuando se adquiere carbón con el fin de producir energía eléctrica. Así pues, estima que las pretensiones de Endesa solo pueden atenderse cuestionando la conformidad con el Derecho de la Unión de la imposición del consumo de carbón para la producción de electricidad establecida por el Derecho español.
- 25 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas, en particular, acerca de si el impuesto sobre el carbón tiene una finalidad medioambiental, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96. A este respecto, expresa sus dudas sobre la conformidad de la imposición del consumo de carbón empleado para producir electricidad con esa Directiva, ya que, por una parte, entiende que el impuesto sobre el carbón tiene una finalidad presupuestaria, tal como se desprende de la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, y, por otra parte, estima que la estructura de este impuesto no refleja la finalidad medioambiental anunciada en el preámbulo de la Ley 15/2012, ya que lo recaudado mediante este impuesto no se destina a reducir el impacto sobre el medio ambiente del empleo del carbón en la producción de energía eléctrica.
- 26 En estas circunstancias, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) Si es compatible con el artículo 14.1 a) de la Directiva [2003/96] la normativa nacional española que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad cuando, pese a proclamar que su objetivo es proteger el medio ambiente, esta finalidad no tiene reflejo en la estructura del impuesto, y se destina la recaudación a financiar los costes del sistema eléctrico.
 - 2) Si puede considerarse que el objetivo medioambiental tiene concreción en la estructura del impuesto por el hecho de que los tipos de gravamen se establezcan en relación al poder calórico del carbón empleado en la generación de electricidad.
 - 3) Si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no se someta a tributación la utilización de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente.»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 27 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, fundamentalmente, si el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando, a pesar de que el legislador nacional ha invocado esa finalidad, esta no se ha integrado en la estructura del impuesto, cuyos ingresos se destinan a financiar los costes del sistema eléctrico nacional, cuando el tipo impositivo se establece en relación al poder calórico del carbón utilizado y cuando no está sometida a tributación la utilización de otros productos energéticos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente.

- 28 Con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros eximirán del impuesto a los productos energéticos y a la electricidad utilizados para producir electricidad y a la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso. Sin embargo, según la segunda frase de esta disposición, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en esa Directiva. En tal caso, con arreglo a la tercera frase de esa misma disposición, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10 de dicha Directiva.
- 29 La Directiva 2003/96 tiene por objeto, según se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, de conformidad con las modalidades establecidas en dicha Directiva (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 30 Al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, dicha Directiva pretende promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 31 A este efecto, por lo que atañe a la producción de electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 32 Ciertamente, la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, ya que, de conformidad con el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, los Estados miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 51). Mediante esta disposición, el legislador de la Unión ha manifestado expresamente su voluntad de permitir que los Estados miembros introduzcan una excepción al régimen de exención obligatoria establecido por la Directiva 2003/96 (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, apartado 52 y jurisprudencia citada).
- 33 En efecto, es preciso señalar a este respecto que esta Directiva, como se deduce de sus considerandos 6, 7, 11 y 12, tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 34 No obstante, la Directiva 2003/96 no pretende establecer exenciones de carácter general. Así, dado que el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sus disposiciones no podrían interpretarse de manera extensiva, ya que de lo contrario se privaría de toda eficacia a la imposición armonizada

establecida por la citada Directiva (sentencia de 9 de marzo de 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, apartado 30 y jurisprudencia citada).

- 35 Esta interpretación debe seguirse en particular, como observó el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, en relación con la facultad, concedida a los Estados miembros por el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de introducir una excepción al régimen de exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad. En efecto, tal como se ha recordado en los anteriores apartados 29 y 31, la referida Directiva tiene por objeto establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, debiendo entenderse que esta imposición solo tiene lugar una vez con el fin de evitar la doble imposición de la electricidad. Así pues, la facultad de someter a gravamen por motivos de política medioambiental los productos energéticos utilizados para producir electricidad constituye una excepción al principio de imposición única de la energía eléctrica.
- 36 Al estimar que el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado aún sobre la cuestión de qué requisitos deben cumplirse para poder considerar que un impuesto sobre los productos energéticos utilizados para producir electricidad se ha establecido «por motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si puede recurrir a los criterios desarrollados por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia relativa al concepto de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, también a la hora de aplicar el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.
- 37 Con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podrán imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte, tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra parte, estos gravámenes deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, al cálculo de la cuota tributaria, al devengo y al control del impuesto.
- 38 El auto de remisión solo contempla el primero de estos requisitos. A este respecto, resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que constituye un fin específico, en el sentido de esa disposición, cualquier objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 37, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 23).
- 39 Sin embargo, ya que todo gravamen tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un gravamen tenga tal finalidad no permite, a menos que se prive de todo efecto útil al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, llegar a la conclusión de que ese gravamen no puede tener también un fin específico, en el sentido de esta disposición (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 38, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 24).
- 40 Asimismo, si bien la afectación predeterminada de los ingresos de un gravamen a la financiación del ejercicio, por parte de las autoridades de un Estado miembro, de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera forma de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un elemento suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación, con independencia de la finalidad perseguida, de los ingresos de un impuesto a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse un fin específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio

con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 39, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 26).

- 41 Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, un gravamen cuyos ingresos han sido afectados de una forma predeterminada debe tener por objeto, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado, de forma que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión (véanse, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 41, y el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 25).
- 42 Cuando no exista tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un gravamen sobre productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico, a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si dicho gravamen está concebido, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del fin específico invocado, en particular gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 42, y auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 27).
- 43 Mientras que Endesa estima que esta jurisprudencia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 es extrapolable al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, el Gobierno español alega que los dos regímenes impositivos establecidos por estas disposiciones no son suficientemente comparables. Por su parte, la Comisión Europea considera que no procede comprobar, a la hora de aplicar ese artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, si existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión, en el sentido de la jurisprudencia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, para determinar si un Estado miembro ha establecido una excepción a la exención obligatoria de los productos energéticos «por motivos de política medioambiental». Preciado lo anterior, la Comisión estima que el criterio seguido por esta jurisprudencia, relativo a la estructura del impuesto, es un elemento relevante en este examen, ya que esta estructura puede efectivamente fomentar la utilización de productos energéticos menos nocivos para el medio ambiente.
- 44 A este respecto, es preciso señalar que los regímenes impositivos resultantes, por una parte, del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 y, por otra parte, del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 presentan ciertamente diferencias, en particular en cuanto el primero de esos regímenes constituye una excepción a una exención obligatoria, mientras que el segundo se refiere a una tributación adicional respecto de la que ya grava a los productos sujetos a impuesto especial.
- 45 Dicho esto, los «motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, pueden pertenecer a la categoría de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en la medida en que un gravamen impuesto por tales motivos persigue precisamente el fin específico de contribuir a la protección del medio ambiente.
- 46 En estas circunstancias, debe considerarse que se impone un gravamen «por motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los

contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados para desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos son, en principio, menos perjudiciales para el medio ambiente.

- 47 La función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un tributo establecido por un Estado miembro ha sido impuesto «por motivos de política medioambiental» en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si se ha impuesto efectivamente dicho tributo por tales motivos, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto (véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 48 En el presente asunto es preciso comenzar señalando que el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el legislador nacional, al introducir una excepción a la exención obligatoria de la imposición del carbón utilizado para producir electricidad, pretendió efectivamente proteger el medio ambiente, habida cuenta de la circunstancia de que, según ese órgano jurisdiccional, esta finalidad no se ha integrado en la estructura del impuesto, cuyos ingresos se destinan a financiar los costes del sistema eléctrico nacional.
- 49 A este respecto, si bien es cierto que resulta del preámbulo de la Ley 15/2012 que ese legislador «tiene como objetivo armonizar [el] sistema fiscal [español] con un uso [de la energía] más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad», es preciso además que, para que esta motivación no sea sino aparente, encuentre confirmación mediante los efectos que esta imposición pueda tener en la realidad.
- 50 Por lo que se refiere a las dudas expuestas por el órgano jurisdiccional remitente en lo tocante al destino de la recaudación de este impuesto a financiar los costes del sistema eléctrico nacional, es preciso señalar, por una parte, que la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 no exige necesariamente, como se desprende de los apartados 42 y 45 de la presente sentencia, un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión. Por otra parte, cuando aprecia la estructura del gravamen de que se trate, el órgano jurisdiccional remitente puede verse obligado a tomar en consideración un abanico de elementos entre los que se cuentan tanto las características y las formas de aplicación del gravamen como el modo en que este gravamen influye o está previsto que influya en el comportamiento de los contribuyentes. En la medida en que lo recaudado mediante dicho gravamen se destine a fines relacionados con la mejora de ese sistema para poder alcanzar los objetivos medioambientales que la Unión se ha marcado, incluida la reducción de las emisiones de gases de efecto invernadero y la neutralidad climática, tales elementos pueden confirmar que el gravamen persigue efectivamente un objetivo de protección del medioambiente.
- 51 Asimismo, como observó la Comisión, habida cuenta de la probable disminución del uso de carbón en la producción de electricidad, el impacto presupuestario a largo plazo de la imposición del carbón utilizado para producir electricidad debe ponerse en perspectiva con los efectos de esta imposición sobre el medio ambiente. Según esa institución, la excepción a la exención obligatoria puede compararse con otras medidas que tienen un «doble dividendo», es decir, un impacto presupuestario y un impacto sobre el comportamiento. Tales medidas pueden generar, cuando se introducen, elevados ingresos presupuestarios que, a largo plazo y cuando alcanzan su objetivo de protección del medio ambiente, se reducen a medida que los sujetos pasivos adaptan su comportamiento.
- 52 Seguidamente, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de si cabe considerar que la estructura del impuesto refleja el objetivo medioambiental mencionado en el preámbulo

de la Ley 15/2012 por establecerse los tipos de gravamen en relación al poder calorífico del carbón empleado para producir electricidad.

- 53 A este respecto, resulta del artículo 10, apartado 1, de la Directiva 2003/96 que, a partir del 1 de enero de 2004, los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I de esta Directiva para la utilización con fines profesionales y la utilización sin fines profesionales. Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 55 de sus conclusiones, por lo que respecta al carbón y al coque, varias versiones lingüísticas de este cuadro C, titulado «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad», se refieren explícitamente al «poder calorífico bruto» del carbón y del coque. En consecuencia, aun cuando la versión en lengua española del citado cuadro C no mencione dicho poder calorífico, el hecho de que el legislador español haya tomado este como referencia para gravar la utilización del carbón no lleva a considerar que el impuesto sobre el carbón no se ha adoptado por motivos de política medioambiental.
- 54 Por último, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no sobre el uso de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente.
- 55 A este respecto, debe señalarse que el examen de un gravamen debe hacerse, en principio, caso por caso, tomando en consideración las particularidades y las características propias del gravamen de que se trate. Cuando un impuesto desalienta el consumo de un producto nocivo para el medio ambiente, debe considerarse que contribuye a la protección del medio ambiente.
- 56 Por lo tanto, el mero hecho de que, como alega Endesa, el Gobierno español restableciera la exención de imposición de los hidrocarburos usados para producir electricidad, mientras que el carbón utilizado con esa misma finalidad está sujeto a gravamen, no demuestra por sí mismo que la excepción a la exención obligatoria de la imposición del carbón usado para producir electricidad no tenga una finalidad medioambiental real.
- 57 Habida cuenta del conjunto de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales formuladas que el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Costas

- 58 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

El artículo 14, apartado 1, letra a), segunda 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

una normativa nacional que establece la imposición sobre el carbón destinado a la producción de electricidad cumple el requisito, contenido en esa disposición, de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando existe un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en cuestión o cuando este gravamen, sin tener una finalidad meramente presupuestaria, se concibe, por lo que respecta a su estructura y, en particular, al objeto imponible o al tipo de gravamen, de tal

modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita lograr una mayor protección del medio ambiente.

Regan

Gratsias

Ilešič

Jarukaitis

Csehi

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 22 de junio de 2023.

El Secretario

El Presidente de Sala