

EXCEPCIÓN A LA EXENCIÓN OBLIGATORIA DE LA IMPOSICIÓN SOBRE PRODUCTOS ENERGÉTICOS Y DE LA ELECTRICIDAD: STJUE DE 22 DE JUNIO DE 2023, C-833/21

Carlos Pedrosa López
Universitat de València
(España)

Resumen

Si bien el Derecho de la Unión Europea prevé un sistema de exenciones obligatorias en el marco de la imposición de productos energéticos y de la electricidad, existe una excepción que permite a los Estados miembros gravar el carbón usado para producir electricidad «por motivos de política medioambiental». La normativa española del Impuesto sobre el Carbón cumple este requisito, puesto que el TJUE ha identificado un vínculo entre la estructura de este impuesto especial y el objetivo de influir en el comportamiento de los sujetos pasivos para proteger en mayor medida el medio ambiente.

Palabras clave

Impuestos Especiales; Cuestión prejudicial; Ley 38/1992; Política medioambiental; Directiva 2003/96; Exención; Energía.

Abstract

While EU law provides for a system of mandatory exemptions in the framework of the taxation of energy products and electricity, there is an exception which allows Member States to tax coal used to produce electricity «for environmental policy reasons». The Spanish Coal Tax legislation fulfils this requirement since the CJEU has identified a link between the structure of this special tax and the objective of influencing the behaviour of taxable persons in order to further protect the environment.

Keywords

Excise duties; Preliminary ruling; Law 38/1992; Environmental policy; Directive 2003/96; Exemption; Energy.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto C-833/21, de 22 de junio de 2023, tiene como objeto una petición de decisión prejudicial planteada por la Audiencia Nacional española, mediante auto de 14 de diciembre de 2021, que recibió el TJUE el 31 de diciembre de 2021.

No existía una doctrina anterior del TJUE que resolviera el supuesto planteado por parte de la Audiencia Nacional, si bien el TJUE a la hora de crear nueva doctrina sí se basa en jurisprudencia anterior que interpreta algunos artículos de las Directivas.

2. Supuesto de hecho

El procedimiento del que trae causa la cuestión prejudicial tiene como partes; por un lado, a Endesa Generación, S.A.U., («Endesa») y, por otro lado, al Tribunal Económico-Administrativo Central. Endesa es una sociedad que se dedica a la producción de energía eléctrica mediante el consumo de carbón adquirido a una entidad vinculada. Esa sociedad vinculada se acogió a la exención del Impuesto sobre el carbón porque lo adquiriría con destino a la reventa. No obstante, en un procedimiento de inspección relativo al ejercicio 2013, se consideró que el carbón que adquirió Endesa debía gravarse porque se destinaba a consumo para producción de energía eléctrica, y esto suponía la realización del hecho imponible del Impuesto.

La sociedad Endesa, que no estaba de acuerdo con esta interpretación, presentó reclamación económico-administrativa cuestionando varios extremos: la forma de cálculo del Impuesto sobre el Carbón; la tributación de las cantidades de carbón exentas por parte de su proveedor, y la conformidad con el Derecho de la Unión Europea del propio Impuesto. Sin embargo, el TEAC desestimó lo alegado por Endesa y confirmó, por un lado, la forma de cálculo de la base imponible y, por otro, que el hecho de que tributaran partidas declaradas exentas no constituía doble imposición, ya que el adquirente las destinaba a autoconsumo para la producción de electricidad. Aunque el TEAC no se pronunció sobre la conformidad o no de la Ley 15/2012 con el Derecho de la UE.

Más tarde, Endesa presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, formulando las mismas alegaciones que ante el TEAC y solicitando el planteamiento de cuestión prejudicial al TJUE sobre el extremo al que no había dado respuesta el TEAC: la conformidad de la Ley 15/2012 con el Derecho de la Unión. La Audiencia Nacional, en su contestación, establece que la base imponible del Impuesto sobre el Carbón debe calcularse teniendo en cuenta el poder calorífico superior, ya que la normativa española establece un tipo de gravamen fijo, y que el hecho imponible se produce efectivamente cuando se adquiere carbón con el objetivo de producir energía eléctrica. La Audiencia Nacional traslada sus dudas sobre si el Impuesto sobre el Carbón

tiene finalidad medioambiental, en el sentido del artículo 14.1 a), segunda frase, de la Directiva 2003/96/CE. Por ello, el Tribunal expresa su duda de si la imposición del consumo de carbón para producir electricidad es conforme con el Derecho de la UE, por dos razones. Por un lado, según la Disposición Adicional 2ª de la Ley 15/2012, el Impuesto sobre el Carbón tiene finalidad presupuestaria. Por otro lado, la Audiencia Nacional considera que la estructura del impuesto no refleja finalidad medioambiental ninguna, en el sentido de que lo recaudado no se destina a reducir el impacto sobre el medioambiente del carbón utilizado.

Finalmente, la Audiencia Nacional decide suspender el procedimiento y plantear las siguientes tres cuestiones prejudiciales, que son las siguientes: «i) 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; ii) 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; iii) 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».

En definitiva, la petición de decisión prejudicial tiene como objeto la interpretación del artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, según el cual los Estados miembros pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad por motivos de política medioambiental.

3. Fundamentos de derecho

En cuanto al marco jurídico aplicable en la resolución de esta cuestión por parte del TJUE, cabe distinguir entre el Derecho europeo y la normativa nacional. En el marco del Derecho europeo, podemos mencionar los artículos 1, 10 y 14.1 a) y anexo I, cuadro C, de la Directiva 2003/96/CE, indicada anteriormente. En cuanto a la normativa nacional, se hace referencia a la Ley 38/1992, de Impuestos Especiales, en su versión modificada por la Ley 15/2012, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Para resolver la cuestión prejudicial, el TJUE analiza el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96/CE. Según el mismo, los Estados miembros deben eximir del Impuesto a los productos energéticos y a la electricidad utilizados con fines de producción eléctrica. No obstante, según la segunda frase del artículo, el Derecho de la UE permite el gravamen de estos productos por motivos de política medioambiental. Además, el precepto añade que la imposición de estos productos no se tiene en cuenta para comprobar el cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10 de la mencionada Directiva. Por tanto, la finalidad de la Directiva 2003/96 es obligar a los Estados

a gravar de forma armonizada la electricidad producida, debiendo quedar exentos los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, puesto que lo contrario supondría una doble imposición de la misma.

No obstante, según el TJUE ese riesgo de doble imposición no está totalmente proscrito por el Derecho de la Unión, sino que, de acuerdo con la segunda frase del artículo 14.1 a) de la Directiva, los Estados tienen la posibilidad de someter a tributación los productos energéticos utilizados para producir electricidad cuando ello se prevea con objetivos de política medioambiental. Así, el TJUE se pronuncia sobre los requisitos existentes para considerar la existencia de motivos medioambientales que permitan la imposición doble de los productos eléctricos sin resultar contrario al Derecho de la Unión.

En este marco, el TJUE considera que no existe una incompatibilidad entre que una determinada normativa tenga fines presupuestarios y otros fines diferentes. Así, entiende 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 1.2 de la Directiva 2008/118, relativa al régimen general de los impuestos especiales, que establece que los Estados pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, si se respetan las normas impositivas europeas aplicables a los impuestos especiales o al IVA en relación con la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto.

Así, el TJUE considera que para admitir que existe un fin específico, un gravamen en el que existe afectación predeterminada de los ingresos debe tener, además, un vínculo directo entre el uso de los ingresos del gravamen y la finalidad de la imposición en cuestión. No obstante, en los casos en que la afectación predeterminada no sea evidente, solo puede defenderse la existencia de un fin específico en el sentido 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 invocado. En relación con los productos contaminantes, esa influencia en el comportamiento podría ser desalentar su consumo gravando los propios productos.

Por su parte, la Comisión europea considera que no procede comprobar la existencia de un vínculo directo entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición para determinar si un Estado miembro ha establecido una excepción a la exención obligatoria de los productos energéticos «por motivos de política medioambiental». Entiende que es un elemento relevante el criterio de la estructura del impuesto, puesto que, gracias a la misma se puede fomentar la utilización de productos energéticos menos nocivos para el medio ambiente y, por tanto, cumplir el requisito de política medioambiental.

De modo que, los «motivos de política medioambiental» a que se refiere el artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96 pueden incluirse en la categoría de «fines específicos» del artículo 1.2 de la Directiva 2008/118. Por ello, se impone un gravamen «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, presenta una estructura impositiva que busca influir en el comportamiento de los contribuyentes para lograr una mayor protección del medio ambiente.

4. Análisis y relevancia para España

La sentencia implica un avance significativo en la interpretación de la legislación de impuestos sobre energía en la Unión Europea, especialmente en lo que respecta a la tributación de los combustibles fósiles en España, porque es la propia Audiencia Nacional española quien presenta la cuestión prejudicial ante el TJUE.

El Tribunal español se pregunta si de la regulación contenida en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, se deriva que el Impuesto sobre el Carbón tiene una motivación medioambiental, pues en el preámbulo de la Ley se menciona que el objetivo sería «armar el sistema fiscal con un uso más eficiente y respetuoso con el medio ambiente y la sostenibilidad». En particular, la Audiencia Nacional tiene dudas sobre si esta motivación general es suficiente para cumplir con las exigencias de la Directiva, o si también sería necesario que dicha motivación fuera confirmada a través de los efectos del propio Impuesto en la práctica, por ejemplo, cambiando el comportamiento del consumo de energía hacia fuentes más respetuosas con el medio ambiente.

En particular, el TJUE se pronuncia sobre el hecho de que los ingresos derivados del impuesto se destinen a financiar los costes del sistema eléctrico español. Según el sentido del artículo 14.1 a) de la Directiva 2003/96, el Tribunal aclara que no se exige un vínculo claro entre el destino de los ingresos y el objetivo final de la imposición. Por ello, en la medida en que la recaudación tenga como destino finalidades relacionadas con la mejora del sistema y objetivos medioambientales de la Unión Europea, puede confirmarse que a través del gravamen nacional se está persiguiendo la protección del medio ambiente.

Además, según el análisis realizado por la Comisión, como se prevé una disminución del uso del carbón en la producción de electricidad, el impacto presupuestario de este gravamen debe ponerse en relación con los efectos de la imposición sobre el medio ambiente. Según la misma, crear una excepción al sistema de exenciones comunitario tiene un doble impacto, esto es, tanto presupuestario como en el comportamiento de los individuos. Así, medidas como la tributación del uso del carbón en España significarían a corto plazo elevados ingresos presupuestarios y, a largo plazo, esos efectos se modificarían dando paso al cambio del comportamiento en los sujetos pasivos del Impuesto. De tal forma, se alcanzaría la protección del medio ambiente, finalidad última del gravamen analizado.

Por todo ello, el TJUE acaba estableciendo que el hecho de que el carbón utilizado para producir electricidad esté 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.

Por tanto, la contestación a la cuestión prejudicial reside en que la normativa española del Impuesto sobre el Carbón cumple el requisito de su establecimiento «por motivos de política medioambiental», ya que existe una relación entre el uso de los ingresos y la finalidad de la imposición en la medida en que la estructura del impuesto, aun teniendo una finalidad presupuestaria, también influye en la conducta de los ciudadanos permitiendo una mejora en la protección medioambiental.

Este fallo es crucial para las interpretaciones futuras de la Directiva 2003/96/CE, ya que establece el precedente de que un gravamen puede cumplir tanto con fines presupuestarios como con otros fines, como los de política medioambiental. Este aspecto es relevante para las políticas fiscales de todos los Estados miembros, y específicamente para el marco tributario español.