

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MACIEJ SZPUNAR

presentadas el 12 de mayo de 2021 ([1](#))

Asunto C-100/20

XY

contra

Hauptzollamt B

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

Procedimiento prejudicial — Impuestos — Régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 5 — Tipos impositivos diferenciados — Artículo 17, apartado 1, letra a) — Reducción del impuesto sobre la electricidad a favor de empresas de elevado consumo energético — Artículo 21, apartado 5 — Imposición de la electricidad en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor — Carga de acumuladores — Requisitos de restitución de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión — Exenciones y reducciones de impuestos facultativas — Pago de intereses»

Introducción

1. La cuestión prejudicial planteada en el presente asunto por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) versa sobre una cuestión bastante atípica, a saber, los derechos de un sujeto pasivo al que se ha aplicado indebidamente un impuesto regulado por el Derecho de la Unión, cuando la ilegalidad de la imposición no resulta de la infracción de normas vinculantes del Derecho de la Unión, sino únicamente de la infracción de disposiciones nacionales adoptadas por un Estado miembro con arreglo a una habilitación facultativa establecida en el Derecho de la Unión.

2. Esta situación no es inequívoca, puesto que, por un lado, no se han infringido normas claras e incondicionales del Derecho de la Unión y, por otro, sin embargo, la actuación ilegal se ha producido con ocasión de la aplicación de dicho Derecho por el Estado miembro. Como explicaré en las presentes conclusiones, tampoco resulta fácil responder a dicha cuestión prejudicial de forma inequívoca.

3. Sin embargo, en el presente asunto se plantea otra cuestión, no menos interesante. Se trata de determinar cómo debe considerarse, desde el punto de vista del impuesto especial sobre la electricidad, el almacenamiento de electricidad en de acumuladores para su posterior suministro a los consumidores finales. Si bien el tribunal remitente no ha planteado esta cuestión prejudicial y se basa en su propia interpretación en esta materia, en mi opinión, el Tribunal de Justicia, debería, cuando menos, señalar en su sentencia que dar una respuesta a la cuestión prejudicial no supone confirmar la interpretación adoptada por el tribunal remitente.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

4. El artículo 1 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, (2) dispone:

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

5. Con arreglo al artículo 5, cuarto guion, de dicha Directiva:

«En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho [de la Unión]:

[...]

– la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.»

6. El artículo 17, apartado 1, letra a), de la citada Directiva prevé:

«Siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio por cada empresa, los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas [...] para la electricidad en los siguientes casos:

a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

[...]»

7. Por último, según el artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96:

«A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, [(3)] la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impositivos en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. [...]»

Derecho alemán

8. Respecto de la imposición de la electricidad, la Directiva 2003/96 ha sido transpuesta al Derecho alemán mediante las disposiciones de la Stromsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Electricidad; en lo sucesivo, «StromStG»). (4) El artículo 3 de dicha Ley, en la versión vigente desde el 19 de diciembre de 2008, dispone:

«El impuesto ascenderá a 20,50 euros por cada megavatio/hora.»

9. Conforme al artículo 9, apartado 3, de la StromStG:

«La electricidad estará sujeta [...] a un tipo impositivo reducido de 12,30 euros por cada megavatio/hora cuando sea utilizada por empresas del sector manufacturero o de la agricultura y la silvicultura con fines profesionales y no esté exenta en virtud del apartado 1.»

Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

10. XY es una sociedad de Derecho alemán. En el marco de su actividad, que, según el tribunal remitente, pertenece al sector manufacturero («Produzierende Gewerbe») en el sentido del artículo 9, apartado 3, de la StromStG, adquiere corriente alterna de la red de distribución y, tras transformarla en corriente continua, la almacena en acumuladores. A continuación, presta a favor de sus clientes, empresas del sector de las

telecomunicaciones, un servicio integral consistente en el suministro de electricidad, incluyendo energía auxiliar, así como aire acondicionado («suministro de frío»), para equipos de infraestructura de telecomunicaciones. (5)

11. En la declaración correspondiente al ejercicio fiscal de 2010, la sociedad XY señaló que había utilizado la electricidad para autoconsumo y le aplicó el tipo reducido del impuesto sobre la electricidad con arreglo al artículo 9, apartado 3, de la StromStG. Sin embargo, la autoridad tributaria dictó una resolución en la que estimó que debía aplicarse el tipo general de dicho impuesto.

12. En un procedimiento independiente, relativo al ejercicio fiscal de 2006, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) declaró que la sociedad XY tenía derecho a aplicar un tipo reducido del impuesto sobre la electricidad. Sobre esta base, la autoridad tributaria modificó la resolución relativa al ejercicio fiscal 2010 y devolvió el impuesto pagado en exceso. En 2014, XY reclamó el pago de los intereses devengados por este exceso, lo que fue denegado por la autoridad tributaria. La demanda contencioso-administrativa presentada por la sociedad XY ante el órgano jurisdiccional de primera instancia fue desestimada. En efecto, ese órgano jurisdiccional declaró, en particular, que la reducción del tipo impositivo prevista en el artículo 9, apartado 3, de la StromStG tiene, a la luz del Derecho de la Unión, carácter facultativo, de modo que el cobro del impuesto por el importe correspondiente al tipo impositivo general, aun cuando no era compatible con el Derecho nacional, no infringía el Derecho de la Unión. Por ello, consideró que no resultaba aplicable la obligación de restituir el pago en exceso del impuesto junto con los intereses, como resulta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. La sociedad XY interpuso un recurso de casación contra esa sentencia ante el tribunal remitente.

13. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Cabe reclamar intereses, en relación con el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad indebidamente fijado, con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la liquidación inferior de dicho impuesto se basó en la reducción facultativa del artículo 17, apartado 1, letra a), [de la Directiva 2003/96] y la liquidación demasiado elevada se debió exclusivamente a un error cometido al aplicar al presente caso la disposición nacional adoptada para la transposición del artículo 17, apartado 1, letra a), de dicha Directiva?»

14. La petición de decisión prejudicial fue recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de febrero de 2020. Han presentado observaciones escritas la sociedad XY, el Gobierno alemán y la Comisión Europea. Estas partes y Hauptzollamt B (Oficina Aduanera Principal de B, Alemania) han respondido por escrito a las preguntas del Tribunal de Justicia.

Análisis

15. La cuestión prejudicial en el presente asunto parte de la suposición de que la electricidad que la sociedad XY adquiría de la red de distribución estaba sujeta a imposición en el momento de dicha adquisición y, con arreglo a las disposiciones del Derecho alemán, debía aplicársele el tipo reducido del impuesto sobre la electricidad. Sin embargo, el Gobierno alemán cuestiona esta suposición en sus observaciones, considerando que tal suposición resulta de una calificación incompatible con la Directiva 2003/96 de la actividad de la sociedad XY, a la cual no debería aplicarse el tipo reducido de dicho impuesto. Aceptar la tesis del Gobierno alemán podría tener como consecuencia que quedara en entredicho la propia admisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el presente asunto, ya que la cuestión contenida en dicha petición tendría carácter hipotético.

16. El Tribunal de Justicia ha formulado a las partes unas preguntas adicionales sobre este punto. Por tanto, antes de examinar la cuestión jurídica que se plantea en la cuestión prejudicial, dedicaré un espacio a la interpretación correcta de las disposiciones de esa Directiva en unas circunstancias como las del procedimiento principal.

Sobre la calificación del almacenamiento de la electricidad en acumuladores a la luz de las disposiciones de la Directiva 2003/96

17. Al plantear la cuestión prejudicial en el presente asunto, el tribunal remitente se basa en una resolución suya anterior, en concreto, su sentencia relativa a la imposición de la electricidad utilizada por la sociedad XY durante el ejercicio fiscal 2006. (7) Conforme a dicha resolución, XY consume la electricidad que adquiere de la red de distribución al transformarla en energía química en los acumuladores. (8) Dicho consumo tiene lugar para las necesidades de XY, puesto que esta sociedad utiliza la electricidad almacenada en los acumuladores en forma de corriente continua para prestar a sus clientes un único servicio consolidado, consistente en el suministro de electricidad para alimentar equipos de telecomunicación, para prestar servicios de climatización de dichos equipos («suministro de frío», según la expresión de la citada sentencia) y para garantizar la seguridad de la alimentación en caso de avería («Reservezeit»).
18. Según el Gobierno alemán, dicha calificación de la actividad de la sociedad XY es incompatible con las disposiciones de la Directiva 2003/96. En efecto, en virtud del artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de esa Directiva, la electricidad estará sujeta a imposición en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. Pues bien, según dicho Gobierno, XY debe ser considerada como intermediario en el suministro de electricidad, es decir, como redistribuidor. El Gobierno alemán considera que esta sociedad no consume energía para las necesidades de su propia actividad, sino que únicamente la almacena en acumuladores y, a continuación, la suministra a sus clientes, que son los consumidores finales de dicha electricidad.
19. Ello resulta esencial puesto que, si bien la sociedad XY ha sido incluida en el sector manufacturero, que puede beneficiarse de la bonificación fiscal contemplada en el artículo 9, apartado 3, de la StromStG, sus clientes, que prestan servicios de telecomunicación, no pertenecen a dicho sector y no pueden disfrutar de dicha bonificación. Por tanto, la electricidad que XY suministra a sus clientes debería someterse a gravamen al tipo general del impuesto. En esa situación, no tendrían cabida la devolución del impuesto ni los intereses y perdería su razón de ser todo el procedimiento principal, incluida la petición de decisión prejudicial.
20. Comparto las dudas del Gobierno alemán sobre la correcta calificación por parte del tribunal remitente de la electricidad utilizada por la sociedad XY como consumo para las necesidades de la actividad de esta sociedad.
21. La resolución sobre esta cuestión adoptada por el tribunal remitente se basa en la especificidad de la actividad de la sociedad XY. Esta especificidad se explica por el hecho de que XY suministra electricidad exclusivamente en el marco de un servicio integral que comprende también otras prestaciones, únicamente a favor de empresas pertenecientes a un grupo de capital (seguramente el mismo del que ella misma forma parte) y mediante cableado independiente, sin utilizar la red pública de distribución de electricidad.
22. Sin embargo, no me parece que estas circunstancias sean decisivas para calificar la actividad de la sociedad XY vista la luz de la Directiva 2003/96. Precisamente la forma en que XY presta los servicios y elige a sus clientes es lo que determina las circunstancias específicas de la actividad de dicha empresa. No obstante, tales circunstancias no alteran el hecho de que esa sociedad, en el marco de su actividad, suministra una cantidad de electricidad determinada y mensurable a entidades que deben ser consideradas como empresas independientes respecto de dicha sociedad, las cuales utilizan dicha energía para alimentar los equipos de telecomunicación, es decir, conforme al destino habitual de la electricidad. (9) Por tanto, son estas, y no XY, los consumidores finales de la electricidad que les suministra dicha sociedad.
23. Por otra parte, por cuanto se refiere a la utilización de la red pública de distribución de electricidad, no me parece que este sea un requisito para considerar la entidad como distribuidor o redistribuidor de electricidad a los efectos de la Directiva 2003/96. Dicha Directiva no define los conceptos de «distribuidor» y de «redistribuidor», pero nada apunta a que estos deban limitarse a entidades que utilicen una determinada red de distribución. En particular, el Tribunal de Justicia ya ha tenido la oportunidad de declarar (10) que estos términos no deben interpretarse a la luz del concepto «distribución» en el sentido del artículo 2 de la Directiva 2003/54/CE. (11) La Directiva 2003/96 adopta más bien un sentido funcional del concepto de distribuidor. El mejor ejemplo de ello lo constituye su artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, con arreglo al cual «una entidad que produzca electricidad para su propio uso será considerada como distribuidor».
24. Por tanto, no considero que la especificidad de la actividad de la sociedad XY impida que se le considere redistribuidor de electricidad a los efectos de someter a imposición dicha electricidad con arreglo a

las disposiciones de la Directiva 2003/96.

25. Por el contrario, el planteamiento que adopta en su jurisprudencia el tribunal remitente lleva a resultados incompatibles con los fines de esa Directiva.

26. En primer lugar, de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva 2003/96, que la Comisión menciona en su respuesta a las preguntas del Tribunal de Justicia, (12) resulta que la finalidad de la imposición de la electricidad en el momento del suministro (*output*) era permitir que los Estados miembros aplicasen una imposición diferenciada para distintas categorías de consumidores finales. Sin embargo, ese sistema de imposición diferenciada solamente puede funcionar correctamente cuando la imposición interviene en la última fase de la distribución, es decir, en la fase del suministro al consumidor final. La imposición en una fase anterior distorsiona el funcionamiento de dicho sistema, puesto que el nivel de imposición puede no ajustarse al uso real de la electricidad.

27. El presente asunto es un excelente ejemplo de lo anterior. En efecto, la sociedad XY obtuvo una reducción del tipo impositivo aplicado a la electricidad que había adquirido de la red de distribución, puesto que se trata de una empresa del sector manufacturero, a la cual corresponde dicha reducción conforme al Derecho nacional. Sin embargo, esta electricidad no es utilizada finalmente por esa sociedad, sino por sus clientes, que no forman parte del sector manufacturero y que, en otra situación, no podrían beneficiarse de dicha reducción impositiva. De ahí proviene, si lo he entendido bien, todo el esfuerzo intelectual para acreditar que XY es el consumidor final de la electricidad.

28. En segundo lugar, otra finalidad de la imposición de la electricidad en el momento de su suministro por el distribuidor o el redistribuidor es someter a imposición dicha electricidad en el Estado miembro del consumo efectivo, de modo similar a lo que sucede con los demás productos sujetos a impuestos especiales. El Tribunal de Justicia lo subrayó muy claramente en la sentencia Comisión/Polonia, haciendo suyos en esta cuestión las alegaciones de la Comisión. (13) Sin embargo, cuando la electricidad quede sujeta a imposición en el momento de su adquisición desde la red de distribución para su almacenamiento en acumuladores y, a continuación, se suministre a otras entidades, puede que esta finalidad no llegue a alcanzarse, ya que nada impide que el servicio de suministro de la electricidad almacenada en los acumuladores se preste de forma transfronteriza.

29. En tercer y último lugar, la forma de imposición de la electricidad prevista en la Directiva 2003/96 también pretende evitar la imposición de la parte de la electricidad que se pierde. Nuevamente, se trata de una regla que se aplica a todos los productos sujetos a impuestos especiales. (14) Respecto de la electricidad, esta regla reviste una importancia especial, puesto que su transmisión y almacenamiento implican, de forma inexorable, pérdidas considerables. Solamente la imposición de la electricidad en la fase de su suministro a los destinatarios finales permite evitar la imposición de la energía que se pierde o, en todo caso, minimizarla.

30. La Comisión ofrece como ejemplo la imposición del gas utilizado como carburante para vehículos. Ese gas está sujeto a imposición en el momento de su almacenamiento en el depósito del vehículo, lo que permite, en especial, evitar la imposición de las pérdidas de gas que tienen lugar durante su almacenamiento y compresión. Pues bien, como advierte acertadamente la Comisión, con arreglo al artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96, el momento de imposición del gas natural y el de la electricidad debe ser el mismo. Por tanto, análogamente al caso del gas, no deberían estar sometidas a imposición las pérdidas de la electricidad causadas por su almacenamiento. Sin embargo, la eficiencia de los tipos de acumuladores más usuales, entendida como la relación de la carga eléctrica obtenida durante la descarga del acumulador respecto de la carga eléctrica suministrada durante el proceso de carga, oscila aproximadamente entre el 70 y el 80 %. (15) Por ello, gravarla electricidad utilizada para cargar los acumuladores en lugar de gravar la energía suministrada a los consumidores finales desde esos acumuladores supone someter a imposición unas pérdidas de electricidad relativamente elevadas. Aplicar un tipo impositivo reducido no constituye un método de compensación de dicha imposición excesiva que sea compatible con la Directiva 2003/96. (16)

31. Tampoco es acertada la alegación de la sociedad XY, con arreglo a la cual, según la Decisión 2016/2266/UE, (17) el suministro de electricidad para la carga de acumuladores es lo que debe tratarse como distribución de dicha electricidad, y no la adquisición de corriente procedente de los acumuladores. Dicha Decisión se refería, en efecto, a la electricidad destinada a la recarga de acumuladores de vehículos

eléctricos. En dicha situación, la electricidad del acumulador es utilizada para la propulsión de un automóvil por el usuario de este, el cual es asimismo el usuario del acumulador. Por consiguiente, el usuario del acumulador es simultáneamente el consumidor final de la electricidad, de modo que el suministro de dicha electricidad para la recarga del acumulador constituye un suministro de energía al consumidor final, es decir, un hecho imponible según el artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96. Por el contrario, la sociedad XY no es un consumidor final de la electricidad que adquiere de la red de distribución para cargar los acumuladores y para suministrar subsiguientemente electricidad a sus clientes. Por tanto, no se da aquí una analogía con la situación considerada por la citada Decisión.

32. Como se deduce de lo anterior, garantizar la consecución de las finalidades de la Directiva 2003/96 respecto de la imposición de la electricidad requiere considerar que la sociedad XY es redistribuidor de electricidad, conforme a las observaciones del Gobierno alemán. Sin embargo, estoy de acuerdo con el planteamiento de la Comisión, según el cual dicho Gobierno evalúa erróneamente los efectos de dicha consideración en las circunstancias del procedimiento principal.

33. El Gobierno alemán concluye en sus observaciones que la electricidad adquirida por la sociedad XY y almacenada, a continuación, en acumuladores con destino a sus clientes no debe estar sometida a imposición mediante un tipo reducido del impuesto sobre la electricidad, sino únicamente mediante el tipo general de dicho impuesto. Consiguientemente, no tienen cabida la devolución del impuesto pagado en exceso ni el pago de intereses.

34. Sin embargo, el Gobierno alemán omite la circunstancia de que, si se considera a XY redistribuidor, la electricidad debería someterse a imposición exclusivamente en el momento del suministro de dicha energía por esa sociedad a sus clientes. Por el contrario, en el momento de la adquisición por XY de la electricidad procedente de la red de distribución, no debería recaudarse el impuesto, ni por el tipo general ni al reducido. Por tanto, en ese supuesto, el impuesto recaudado por las autoridades tributarias en el procedimiento principal debería considerarse recaudado en su totalidad infringiendo la Directiva 2003/96 y, en consecuencia, debería devolverse en su totalidad junto con intereses, conforme a la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia. (18)

Electricidad almacenada en acumuladores como energía utilizada para producir electricidad

35. El Tribunal de Justicia ha preguntado también a las partes si, de aceptarse el planteamiento del tribunal remitente, conforme al cual la sociedad XY, para las necesidades de su actividad, consume electricidad que adquiere de la red de distribución para cargar los acumuladores, dicha electricidad debería eximirse de imposición, con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, por ser electricidad utilizada para producir electricidad.

36. Tanto la sociedad XY como el Gobierno alemán y la Comisión rechazan tal posibilidad. Estas partes convienen en que XY únicamente almacena en acumuladores la electricidad adquirida de la red, mientras que la exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 concierne a la producción de «nueva» electricidad.

37. Sin embargo, en mi opinión, dicho planteamiento se basa en dos premisas erróneas.

38. En primer lugar, por cuanto se refiere al almacenamiento de la electricidad en acumuladores, parece que las partes citadas confunden el concepto de electricidad con el concepto de energía en general. En el estado actual del desarrollo tecnológico, no existen métodos de almacenamiento de la electricidad en cuanto tal, que puedan utilizarse a escala industrial. (19) El almacenamiento de electricidad requiere transformarla en otra forma de energía cuyo almacenamiento sea posible y, a continuación, transformarla de nuevo en la electricidad. En el caso de los acumuladores, la energía se almacena en forma de energía química, es decir, la energía (potencial) de las reacciones electroquímicas que se producen en las sustancias químicas que se encuentran en el acumulador por la acción del paso de la corriente. Estas reacciones son reversibles, lo que permite repetidas cargas y descargas del acumulador. (20)

39. Como se deduce de lo anterior, el concepto de almacenamiento de la electricidad es una cierta simplificación. En esencia, se trata de la transformación de la electricidad en otra forma de energía y, a continuación, de una nueva transformación a la forma de la electricidad.

40. Ello nos lleva a la segunda premisa errónea sobre la que se funda la tesis de las partes del procedimiento, es decir, a la diferenciación categórica entre el almacenamiento y la producción de la electricidad.

41. Desde un punto de vista físico, no existe el fenómeno de producción de energía. Se refiere a ello una de las reglas fundamentales de la física, a saber, la regla de la conservación de la energía. La llamada «producción de energía», incluida la electricidad, es, al igual que su almacenamiento, únicamente la transformación de una forma de energía en otra. En el caso de producción de electricidad, puede tratarse de la transformación de la energía química contenida en combustibles fósiles (21) mediante un proceso de combustión, la transformación de energía cinética mediante tecnologías eólicas e hidroeléctricas o, finalmente, de la energía nuclear en el proceso de fisión de los núcleos de los átomos.

42. A este respecto, la producción de electricidad requiere con frecuencia de múltiples transformaciones de distintas formas de energía, por ejemplo, en las centrales termoeléctricas (es decir, basadas en combustibles fósiles o en energía nuclear), la energía originaria almacenada en el combustible (o en el combustible nuclear) es susceptible de transformación en energía térmica y esta, a su vez, en energía cinética, que después es transformada en electricidad. Las diferentes formas de energía requieren de conductores específicos, por ejemplo, el conductor de la energía en las centrales eléctricas es, por regla general, el vapor, y el de la energía química en el acumulador es el electrolito.

43. Por tanto, no existe una frontera fundamental e infranqueable entre la producción de la electricidad y su almacenamiento o, más concretamente, la recuperación de electricidad almacenada bajo otra forma de energía. El mejor ejemplo de ello son las centrales hidroeléctricas reversibles. Operan por bombeo de agua, mediante la electricidad, desde un depósito situado en un nivel inferior, hasta un depósito situado más arriba y, a continuación, mediante el aprovechamiento de la energía cinética del agua que vuelve a caer para hacer funcionar el generador de corriente. (22) Esta central eléctrica no produce «nueva» electricidad; más bien al contrario, puesto que consume más energía de la que produce. Por ello, las centrales hidroeléctricas reversibles se consideran un método de almacenamiento y no de producción de electricidad. En términos cuantitativos, se trata del método de almacenamiento de energía preponderante en la actualidad. (23) Consiste en transformar la electricidad en energía potencial del agua y, a continuación, en transformar dicha energía cinética nuevamente en electricidad. Ello no afecta al hecho de que, en dicho proceso, se consuma electricidad para bombear agua y, a continuación, se produzca de nuevo electricidad exactamente del mismo modo que en las centrales hidroeléctricas ordinarias, que aprovechan el curso natural del agua, sin necesidad de bombearla previamente.

44. El almacenamiento de la electricidad en acumuladores también consiste, desde un punto de vista técnico, en consumir *electricidad* para transformarla en otra forma de *energía* y, a continuación, volver a transformarla en electricidad. Por consiguiente, no atisbo obstáculos relevantes que impidan reconocer que la electricidad destinada a ser transformada en un acumulador es electricidad utilizada para producir electricidad en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

45. Sin embargo, admito que hay otras consideraciones que abogan por que se trate el almacenamiento de la electricidad, a los efectos de la aplicación de la Directiva 2003/96, como una fase de la distribución de la energía eléctrica más que como una fase de la producción de esta, como sostienen el Gobierno alemán y la Comisión. No obstante, ello excluye la tesis del tribunal remitente, que también defiende la sociedad XY, con arreglo a la cual dicha sociedad consume electricidad para los fines de su actividad. En efecto, ello supondría que esa sociedad consume y almacena electricidad simultáneamente, lo que resulta imposible, al igual que es imposible comer y conservar pasteles simultáneamente. Ello también supondría que la electricidad suministrada a los clientes de XY debería estar sometida a imposición, es decir, que estaría sometida a doble imposición, primero en el momento de su adquisición de la red y después en el momento del suministro a los consumidores finales. El tribunal remitente ha reconocido acertadamente que debe evitarse dicha doble imposición. Sin embargo, para lograrlo, no se trata de dejar de imponer, infringiendo el artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96, el suministro de electricidad por la sociedad XY a sus clientes, sino de aplicar el correcto tratamiento fiscal a la electricidad adquirida por dicha sociedad de la red de distribución.

Observaciones finales y conclusiones de esta parte de las consideraciones

46. En su respuesta a las preguntas adicionales del Tribunal de Justicia, la sociedad XY cuestiona la pertinencia de las observaciones formuladas por el Gobierno alemán, relativas a las premisas, incorrectas según dicho Gobierno, de las que ha partido el tribunal remitente para plantear la cuestión prejudicial en el presente asunto. Según la sociedad XY, esta cuestión pertenece a la dimensión de la determinación de los hechos, respecto de la cual únicamente es competente el tribunal remitente. El Tribunal de Justicia debería basarse en tales hechos y limitarse a responder a la cuestión prejudicial.

47. Sin embargo, en mi opinión, las objeciones de la sociedad XY son infundadas. Los hechos del procedimiento principal no se discuten. Consisten en que XY adquiere electricidad de la red de distribución, la almacena en acumuladores en forma de energía química y, a continuación, la suministra a sus clientes en el marco de un servicio integral, que comprende también otras prestaciones. Subsiste, sin embargo, la cuestión de la calificación de esa actividad a la luz de la Directiva 2003/96, que entra en el ámbito de la interpretación de estas disposiciones, que compete al Tribunal de Justicia.

48. El tribunal remitente ha efectuado una calificación de la actividad de la sociedad XY, según la cual la electricidad que dicha sociedad adquiere de la red para cargar los acumuladores está sometida a imposición mediante un tipo reducido del impuesto sobre la electricidad. Sin embargo, como resulta de las consideraciones precedentes, (24) dicha energía no debería haberse sometido en absoluto a imposición en la fase de su adquisición de la red por XY, ya sea como electricidad que deba redistribuirse con arreglo al artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96, o bien como electricidad utilizada para producir electricidad con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

49. A este respecto, debe considerarse que el impuesto sobre la electricidad, objeto del procedimiento principal, se ha recaudado en su totalidad infringiendo el Derecho de la Unión y, conforme a la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, (25) debe ser devuelto en su totalidad junto con los intereses. (26) Ello dejaría sin objeto la cuestión prejudicial.

50. Sin embargo, el tribunal remitente declara que su resolución sobre la calificación jurídica de la actividad de la sociedad XY, dictada en el procedimiento relativo al ejercicio fiscal 2006, ha adquirido fuerza de cosa juzgada. El tribunal remitente no informa de si esto atañe asimismo al procedimiento relativo al ejercicio fiscal 2010, en el marco del cual ha remitido al Tribunal de Justicia la petición de decisión prejudicial en el presente asunto. No obstante, sí ha indicado que la resolución de la autoridad tributaria sobre la aplicación del tipo impositivo reducido a XY sobre la electricidad ha adquirido carácter definitivo.

51. A su vez, conforme a la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el Derecho de la Unión no exige que, para tener en cuenta la interpretación de un precepto aplicable de ese Derecho adoptada por el Tribunal de Justicia, un órgano jurisdiccional deba, por regla general, reconsiderar su resolución con fuerza de cosa juzgada. Ello resulta aplicable también a la devolución de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión. (27)

52. Por ello, propongo que el Tribunal de Justicia responda a la cuestión prejudicial en el presente litigio. Sin embargo, considero que debería hacer constar claramente en la sentencia que el hecho de responder no significa que el Tribunal de Justicia dé por válida la forma en la que el tribunal remitente ha calificado la actividad de la sociedad XY a la luz de las disposiciones de la Directiva 2003/96. En efecto, el tratamiento fiscal del almacenamiento de la electricidad debería ser ciertamente objeto de discusión a nivel de la Unión, de ser necesario, en el marco de un procedimiento específico tramitado ante el Tribunal de Justicia. Dicha discusión es necesaria, habida cuenta de la importancia que reviste el almacenamiento de la electricidad en la transición de la economía de la Unión hacia las energías renovables. (28)

Sobre la cuestión prejudicial

Cuestión prejudicial planteada

53. Mediante la cuestión prejudicial planteada en el presente litigio, el tribunal remitente pretende que se dilucide si el Derecho nacional exige devolver, junto con los intereses, el impuesto indebidamente recaudado, cuando la liquidación incorrecta del impuesto se haya debido a la inaplicación por las autoridades tributarias de la reducción del tipo impositivo, a la que el sujeto pasivo tenía derecho y que fue prevista en el Derecho nacional con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros, establecida en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

54. Sin embargo, el Gobierno alemán advierte que la reducción del tipo del impuesto sobre la electricidad, de la que se trata en el procedimiento principal, no dimana de la transposición al Derecho alemán del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, sino del derecho a diferenciar los tipos impositivos en función de la utilización profesional o no profesional de la electricidad que prevé para los Estados miembros el artículo 5, cuarto guion, de dicha Directiva. Para confirmar su afirmación, invoca la Decisión de la Comisión relativa a la ayuda estatal que constituía la citada diferenciación de los tipos impositivos. (29) Esta Decisión señala claramente el artículo 5 de la Directiva 2003/96 como base para reducir el tipo impositivo. Asimismo, la sociedad XY propone ampliar el ámbito de la cuestión prejudicial a otras disposiciones de la Directiva 2003/96 más allá del solo artículo 17, apartado 1, letra a), especialmente a su artículo 5, cuarto guion.

55. Además, debe destacarse que el artículo 9, apartado 3, de la StromStG no alude en modo alguno a las empresas de elevado consumo energético, mencionadas en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. La reducción de los tipos impositivos prevista en el citado artículo 9, apartado 3, versa, en general, sobre las empresas del sector manufacturero y de la agricultura y la silvicultura.

56. Sin embargo, ello no priva de sentido a la cuestión prejudicial. En efecto, tanto las bonificaciones fiscales para las empresas de elevado consumo energético, previstas en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, como la diferenciación de los tipos impositivos en consideración de la utilización profesional o no profesional de la electricidad, mencionada en artículo 5, cuarto guion, de esa Directiva, son facultativas para los Estados miembros. Por tanto, la solución del problema jurídico contenido en la cuestión prejudicial puede ser relevante para el resultado del procedimiento principal, con independencia de la base sobre la cual el legislador alemán haya adoptado la citada diferenciación del tipo impositivo.

57. Por consiguiente, propongo que se considere que el tribunal remitente pretende que se dilucide si el Derecho de la Unión exige devolver, junto con los intereses, el impuesto indebidamente recaudado, cuando la liquidación incorrecta del impuesto se haya debido a la inaplicación por las autoridades tributarias de la reducción del tipo impositivo, a la que el sujeto pasivo tenía derecho y que fue prevista en el Derecho nacional con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros, establecida en una de las disposiciones de la Directiva 2003/96.

Obligación de devolver, junto con los intereses, los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión

58. Cabe recordar que la sociedad XY fue sometida al impuesto sobre la electricidad al tipo general. Sin embargo, en los procedimientos judiciales, se determinó que la sociedad XY tenía derecho a disfrutar de un tipo reducido con arreglo al artículo 9, apartado 3, de la StromStG, el cual se funda, según afirma el Gobierno alemán, en el artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96. En consecuencia, las autoridades tributarias devolvieron el impuesto sobre la electricidad pagado en exceso, si bien sin intereses, puesto que el Derecho nacional no establece la obligación de pago de intereses en dicha situación. No obstante, la sociedad XY reclama el pago de los intereses, invocando el principio vigente en el Derecho de la Unión, según el cual los impuestos recaudados infringiendo ese Derecho deben devolverse junto con los intereses.

59. Por tanto, se plantea la cuestión jurídica de si el principio citado resulta aplicable también cuando el impuesto haya sido recaudado infringiendo no solo el propio Derecho de la Unión, sino las disposiciones nacionales, las cuales, con ocasión de la transposición de una Directiva, establecen una bonificación fiscal sobre la base de una habilitación facultativa para los Estados miembros que figura en dicha Directiva. La equivocidad de dicha situación consiste en que, por un lado, el establecimiento de una imposición por un importe mayor no infringe directamente el Derecho de la Unión, puesto que la bonificación fiscal de que se trata no es de carácter imperativo a la luz de dicho Derecho y, por otro lado, sin embargo, ha tenido lugar una infracción de las disposiciones del Derecho nacional, adoptadas para transponer la Directiva.

60. A este respecto, debe destacarse que, si bien el litigio en el procedimiento principal no versa sobre la restitución del impuesto indebidamente recaudado, sino sobre los intereses, la respuesta a la pregunta anteriormente planteada se referirá tanto al pago de intereses, como a la misma obligación de devolver el impuesto. En efecto, tanto la obligación de restituir como la obligación de pago de los intereses tienen la misma base en el Derecho de la Unión.

61. El derecho a la restitución, junto con los intereses, de los impuestos recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión deriva de una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia. Es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben estos impuestos. (30) La obligación de devolver se refiere no solo a la cantidad del impuesto recaudado infringiendo el Derecho de la Unión, sino también a todas las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación con dicho impuesto. Esto incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado. La reparación de dichas pérdidas se lleva a cabo mediante el pago de intereses del importe del impuesto indebidamente recaudado. (31)
62. Como resulta de las sentencias del Tribunal de Justicia de las que trae causa esa jurisprudencia, los derechos cuya consecuencia y complemento es la obligación de devolver los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión son aquellos que reconocen a los justiciables las disposiciones del Derecho de la Unión que tengan un efecto directo. (32) Se trata de los derechos que los órganos jurisdiccionales están obligados a tutelar, declarando, cuando proceda, la obligación de restitución del impuesto recaudado indebidamente.
63. Conforme a jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, por cuanto se refiere a las disposiciones de una directiva, los justiciables pueden invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales frente al Estado miembro, bien cuando este no adapte el Derecho nacional a la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haga una transposición incorrecta de esta, siempre que esas disposiciones resulten, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas. (33) Una aplicación errónea de las disposiciones nacionales que transponen una directiva, que da lugar a una infracción también de esta, debe equipararse, en mi opinión, a una transposición impropia de dicha Directiva. Desde el punto de vista del interesado, ciertamente, es indiferente si la lesión de sus derechos resultantes del Derecho de la Unión se debe a defectos legislativos del Estado miembro o a una práctica administrativa incorrecta. En ambos casos, se produce la lesión de sus derechos y le corresponde una tutela similar.
64. Una disposición del Derecho de la Unión es, por un lado, incondicional cuando establece una obligación que no está sujeta a ningún requisito ni supeditada, en su ejecución o en sus efectos, a que se adopte ningún acto de las instituciones de la Unión o de los Estados miembros y, por otro lado, suficientemente precisa para ser invocada por un justiciable y aplicada por el juez cuando establece una obligación en términos inequívocos. (34)
65. El Tribunal de Justicia ha declarado asimismo que, aun cuando una directiva atribuya a los Estados miembros un cierto margen de apreciación a la hora de adoptar las normas de aplicación, puede considerarse que una disposición de dicha directiva tiene carácter preciso e incondicional cuando ponga a cargo de los Estados miembros, en términos inequívocos, una obligación de resultado precisa y que no esté sometida a condición alguna en cuanto a la aplicación de la regla que recoge. (35)
66. Por cuanto se refiere a la Directiva 2003/96, esta establece el nivel mínimo de imposición de los productos energéticos y la electricidad. (36) Por encima de dicho nivel, los Estados miembros pueden determinar libremente el importe de la imposición. La Directiva otorga asimismo una serie de facultades para que los Estados miembros determinen diferenciadamente el importe de la imposición, especialmente para la aplicación de exenciones. Estas facultades se establecen, en especial, en los artículos 5, 7, apartados 2 y 4, 15, 16 y 17, así como, respecto de determinados Estados miembros, en los artículos 18, 18 *bis* y 18 *ter* de la citada Directiva. Además, con arreglo al artículo 19 de dicha Directiva, el Consejo podrá autorizar a cualquier Estado miembro a introducir más exenciones o reducciones. La Directiva 2003/96 contiene también un cierto número de exenciones obligatorias. Se enumeran en su artículo 14.
67. La posibilidad de diferenciar los tipos dispositivos en consideración a la utilización entre profesional y no profesional de la electricidad, prevista en el artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96, figura entre las facultades de los Estados miembros, mencionadas anteriormente. (37) Pues bien, aunque es cierto que el anexo I, cuadro C, de la Directiva 2003/96 establece unos tipos impositivos mínimos diferenciados del impuesto sobre la electricidad, dependiendo de su utilización entre profesional y no profesional, el artículo 5 de dicha Directiva dice claramente que los Estados miembros *pueden* aplicar esa diferenciación. Por tanto, pueden aplicar también un tipo impositivo uniforme, que deberá respetar el nivel mínimo de imposición establecido por la Directiva 2003/96 para la utilización no profesional, que es superior.

68. A este respecto, conviene destacar que el nivel de imposición vigente en Alemania durante el período controvertido en el procedimiento principal era varias veces superior a los mínimos determinados en la Directiva, tanto para la energía utilizada para fines profesionales como para la utilizada para fines no profesionales. Estos mínimos ascendían, respectivamente, a 0,50 y 1 euro por megavatio/hora, mientras que los tipos establecidos en la StromStG ascendían a 12,30 y 20,50 euros por megavatio/hora.

69. Las disposiciones de naturaleza facultativa, como el artículo 5, cuarto guion, de la Directiva 2003/96, (38) no son incondicionales, puesto que su aplicación depende de la decisión de los diferentes Estados miembros, que no se encuentran a este respecto vinculados por ninguna obligación resultante del Derecho de la Unión. Por consiguiente, las bonificaciones fiscales contempladas en dichas disposiciones no establecen a favor de los sujetos pasivos derechos con efecto directo, cuya protección estos puedan reclamar ante los órganos jurisdiccionales nacionales. (39) Por ello, no asiste a los sujetos pasivos un derecho resultante del Derecho de la Unión, de modo que tampoco resulta aplicable la obligación, derivada de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de restitución, junto con los intereses, de los impuestos recaudados infringiendo aquel Derecho.

70. Así pues, debe considerarse que, en principio, el Derecho de la Unión no exige la restitución, junto con los intereses, del impuesto indebidamente recaudado, cuando la incorrecta liquidación del impuesto se haya debido a la inaplicación por las autoridades tributarias de la reducción del tipo impositivo, a la que el sujeto pasivo tenía derecho y que fue prevista en el Derecho nacional con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros, establecida en una de las disposiciones de la Directiva 2003/96.

71. Sin embargo, en mi opinión, con ello no se agota el análisis de la cuestión jurídica analizada.

Principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal

72. El hecho de que la habilitación facultativa concedida a los Estados miembros para reducir el nivel de imposición contenida en la Directiva no otorgue a los sujetos pasivos derechos resultantes del Derecho de la Unión, que podrían reclamar por la vía judicial, no supone, en efecto, que las acciones de los Estados miembros adoptadas con arreglo a dicha habilitación queden al margen del ámbito de aplicación de la citada Directiva y, más en general, del Derecho de la Unión. Más bien al contrario, al ejercer una habilitación establecida en una Directiva, los Estados miembros actúan de forma evidente con arreglo a dicha Directiva, es decir, dentro del ámbito de aplicación del Derecho de la Unión. La naturaleza facultativa de dicha acción no supone ninguna alteración en este punto.

73. Por ello, al ejercer la habilitación establecida en la Directiva 2003/96 para diferenciar los tipos impositivos de la electricidad, los Estados miembros están obligados a actuar respetando el Derecho de la Unión. Es precisamente lo que establece el artículo 5 de dicha Directiva, según el cual podrán aplicarse tipos impositivos diferenciados «a condición de que [...] sean compatibles con el derecho [de la Unión]».

74. Ello supone que los Estados miembros, al ejercer las habilitaciones de carácter facultativo establecidas en la Directiva 2003/96, como las resultantes del artículo 5, cuarto guion, de esta, están obligados a respetar, entre otros, los principios generales vigentes en el Derecho de la Unión. En una situación como la del procedimiento principal, pueden resultar de especial importancia los principios de neutralidad fiscal y de igualdad de trato. La vulneración de esos principios puede constituir un fundamento autónomo del derecho del sujeto pasivo para obtener la restitución, junto con los intereses, del impuesto pagado en exceso, incluso cuando dicho derecho no pueda fundarse en una disposición de la Directiva sobre la que se basa la acción del Estado miembro, debido a que dicha disposición carece de efecto directo.

75. El Tribunal de Justicia ha tenido la oportunidad de pronunciarse de forma similar respecto de las exenciones fiscales mantenidas en vigor por los Estados miembros en virtud de una habilitación facultativa establecida en la Directiva relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido. A este respecto, ha declarado que, si bien esas exenciones no confieren a los sujetos pasivos ningún derecho resultante del Derecho de la Unión, los principios generales de ese Derecho, incluido el de neutralidad fiscal, otorgan a los sujetos pasivos un derecho a recuperar los importes indebidamente pagados en razón de una interpretación errónea de las disposiciones nacionales que establecen dichas exenciones. (40)

76. Por cuanto se refiere al principio de neutralidad fiscal, lo cierto es que el Tribunal de Justicia, en su jurisprudencia, considera que este principio traduce, en el Derecho tributario de la Unión, especialmente en materia impuesto sobre el valor añadido, el principio de igualdad de trato. (41) Obviamente, esta afirmación es, en principio, exacta. Sin embargo, no debe perderse de vista que el concepto de neutralidad fiscal tiene una relevancia especial en la teoría fiscal, por lo que, en Derecho tributario, se aplica junto al concepto de igualdad de trato y, en ocasiones, incluso en lugar de este. Se trata, efectivamente, de que el sistema tributario se articule en el sentido de que un tratamiento fiscal diferenciado de productos, servicios o tipos de actividad similares no repercuta en las decisiones económicas de los operadores económicos, puesto que dichas decisiones deberían adoptarse exclusivamente con arreglo a criterios económicos. (42)

77. El principio de neutralidad fiscal así entendido se refiere más bien a las disposiciones del Derecho tributario, puesto que estas, por su previsibilidad, son capaces de configurar los comportamientos de los operadores económicos. Por el contrario, resulta más difícil suponer que dichos comportamientos se configuran por las decisiones incidentales de las autoridades que aplican el Derecho tributario, especialmente cuando estas tienen un carácter retroactivo, es decir, cuando versan sobre la forma de imposición de actuaciones ya efectuadas por los sujetos pasivos. (43) En relación con ello, no pienso que pueda considerarse que infringe el principio de neutralidad fiscal una aplicación errónea de las disposiciones tributarias alemanas, objeto del procedimiento principal.

78. Ello no cambia el hecho de que, al actuar en el marco de la transposición de la Directiva 2003/96, tanto el legislador alemán como las autoridades tributarias alemanas están obligados a actuar respetando el principio general del Derecho de la Unión que es el principio de igualdad de trato.

79. Una eventual vulneración de ese principio en el procedimiento principal no se ha examinado en el marco de la petición de decisión prejudicial, como tampoco ha sido objeto de discusión entre las partes interesadas en el marco del presente procedimiento. Por tanto, el Tribunal de Justicia no dispone de información suficiente para dilucidar dicha cuestión. El examen de la vulneración del principio de igualdad de trato en una situación como la del procedimiento principal exige, en realidad, analizar los hechos concretos del litigio y la situación de una entidad concreta. Por tanto, corresponderá al tribunal remitente determinar si una aplicación errónea de las disposiciones de la StromStG sitúa a la sociedad XY en una posición menos favorable con respecto a las entidades que se encuentran en una situación similar, de una forma que dé lugar a la vulneración del principio de igualdad de trato. Se trata, sobre todo, de entidades que ejercen una actividad similar a la de la sociedad citada, que por ese motivo pueden ser sus competidores.

80. Para el caso de que el tribunal remitente concluya que ha tenido lugar una vulneración del principio de igualdad de trato, ello representará una base autónoma del Derecho de la Unión para que la sociedad XY reclame la restitución, junto con los intereses, del importe indebidamente recaudado del impuesto sobre la electricidad.

81. Por supuesto, en dicha situación, los requisitos con arreglo a los cuales se llevará a cabo esa restitución deberán estar sujetos a los principios de equivalencia y efectividad. Ello supone que aquellos no pueden ser menos favorable que los concernientes a recursos similares de Derecho interno ni hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. (44)

Derecho de propiedad

82. En el Derecho de la Unión, el derecho de la propiedad se protege, en particular, en virtud del artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»). Con arreglo al artículo 51 de la Carta, esta resulta aplicable a los Estados miembros cuando apliquen el Derecho de la Unión. Sin duda, ello afecta a la situación en la que el Estado miembro transpone una Directiva, incluido cuando ejerce habilitaciones facultativas contenidas en dicha Directiva. Asimismo, debe entenderse por aplicación del Derecho de la Unión por el Estado miembro la aplicación de las disposiciones del Derecho nacional que transpongan una Directiva.

83. Por su parte, según el artículo 52, apartado 3, de la Carta, en la medida en que contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, hecho en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»), su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Por cuanto se refiere al artículo 17 de

la Carta, según las Explicaciones sobre la Carta de los Derechos Fundamentales, (45) se corresponde con el artículo 1 del Protocolo n.º 1 del CEDH. Por ello, el artículo 17 de la Carta debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «TEDH») sobre esa última disposición. (46)

84. Por cuanto se refiere al problema de la restitución de los impuestos recaudados indebidamente, el TEDH considera que una deuda, si está suficientemente determinada, constituye una «posesión» en el sentido del artículo 1 del Protocolo n.º 1 del CEDH. El derecho a la restitución del impuesto pagado en exceso reconocido por las autoridades tributarias supone este tipo de crédito. (47) Según el TEDH, a la luz del artículo 1 del Protocolo n.º 1 del CEDH, el pago de los intereses de demora permite compensar las pérdidas resultantes para el interesado a causa del tiempo transcurrido sin que aquel pudiera disponer de los fondos indebidamente recaudados por las autoridades administrativas. Los requisitos de restitución del impuesto pagado indebidamente no pueden dar lugar a la imposición de cargas excesivas sobre el interesado ni afectar fundamentalmente a su situación financiera. (48) En la situación en la que la restitución del impuesto indebidamente pagado tenga lugar tras un largo período de tiempo, la falta de pago de los intereses de demora del impuesto recaudado en exceso puede alterar el equilibrio justo que debe alcanzarse entre el interés general y el interés individual, constituyendo a este respecto una infracción del artículo 1 del Protocolo n.º 1 del CEDH. (49)

85. A la luz de esta jurisprudencia, debe estimarse que la falta de pago de los intereses de demora generados por el importe indebidamente recaudado de un impuesto puede constituir una infracción del artículo 17 de la Carta, cuando la recaudación de dicho impuesto por el Estado miembro haya tenido lugar con ocasión de la aplicación del Derecho de la Unión. Sucede así, en particular, cuando la falta de pago de los intereses pone al interesado en riesgo de soportar una carga financiera desproporcionada, por ejemplo, por causa del transcurso de un largo período de tiempo, durante el cual aquel no pudo disponer del importe pagado en exceso. La constatación de la existencia de dicha infracción del artículo 17 requiere que los órganos jurisdiccionales nacionales aprecien las circunstancias concretas del supuesto concreto.

86. Esta infracción, cuando se declare, supone una base autónoma, que encuentra su acomodo en el Derecho de la Unión, para que el sujeto pasivo reclame los intereses de demora generados por el importe del impuesto pagado en exceso.

Propuesta de respuesta

87. Habida cuenta de las consideraciones expuestas, propongo que se responda a la cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión no exige la restitución del impuesto pagado en exceso, junto con los intereses, cuando la liquidación incorrecta del impuesto resulte de la inaplicación por las autoridades tributarias de la reducción del tipo impositivo, a la que el sujeto pasivo tenía derecho y que fue prevista en el Derecho nacional con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros, establecida en una de las disposiciones de la Directiva 2003/96, salvo el supuesto en el que la falta de esa restitución dé lugar a la vulneración del principio de igualdad de trato o a una infracción del artículo 17 de la Carta, extremo este que corresponderá apreciar el órgano jurisdiccional nacional a la luz de las circunstancias del caso concreto.

Conclusiones

88. En virtud de todas las consideraciones anteriores, propongo que se dé la siguiente respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«El Derecho de la Unión no exige la restitución del impuesto pagado en exceso, junto con los intereses, cuando la liquidación incorrecta del impuesto resulte de la inaplicación por las autoridades tributarias de la reducción del tipo impositivo, a la que el sujeto pasivo tenía derecho y que fue prevista en el Derecho nacional con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros, establecida en una de las disposiciones 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, salvo el supuesto en el que la falta de esa restitución dé lugar a la vulneración del principio de igualdad de trato o a una infracción del artículo 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, extremo este que corresponderá apreciar el órgano jurisdiccional nacional a la luz de las circunstancias del caso concreto.»

[1](#) Lengua original: polaco.

[2](#) DO 2003, L 283, p. 51.

[3](#) Directiva 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), sustituida en la actualidad por 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 (DO 2009, L 9, p. 12).

[4](#) BGBl. 2008 I, p. 2794.

[5](#) La información anterior se basa, en parte, en las explicaciones proporcionadas por el Gobierno alemán en sus observaciones escritas.

[6](#) Debe destacarse que las siguientes consideraciones versarán exclusivamente sobre el suministro de electricidad procedente de acumuladores estacionarios, que siguen estando en posesión de la entidad que suministra esa electricidad. Por tanto, no voy a tratar la cuestión del suministro de acumuladores cargados u otras fuentes portátiles de electricidad.

[7](#) Sentencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) de 19 de junio de 2012, VII R 32/10. Dicha sentencia acompañaba tanto a las observaciones del Gobierno alemán como a la respuesta de la sociedad XY a las preguntas adicionales del Tribunal de Justicia.

[8](#) Sobre la transformación de la energía, véase a continuación, en particular, el punto 39.

[9](#) En este punto, obviamente solo se menciona la electricidad que la sociedad XY almacena en acumuladores y, a continuación, suministra a sus clientes. Respecto de la electricidad que esa sociedad utiliza para otros fines, por ejemplo, para prestar servicios de climatización, XY es un consumidor final.

[10](#) Sentencia de 12 de febrero de 2009, Comisión/Polonia (C-475/07, no publicada, EU:C:2009:86), apartado 57.

[11](#) Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2003, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad y por la que se deroga la Directiva 96/92/CE (DO 2003, L 176, p. 37).

[12](#) COM(97) 30 final, p. 5.

[13](#) Véase la sentencia de 12 de febrero de 2009, Comisión/Polonia (C-475/07, no publicada, EU:C:2009:86), apartados 20, 21 y 56.

[14](#) Véase el artículo 7, apartado 4, de la Directiva 2008/118.

[15](#) Bednarek, K., y Bugała, A.: «Własności użytkowe akumulatorów kwasowo-ołowiowych», *Poznan University of Technology Academic Journals*, n.º 92/2017, pp. 47 a 60, en la p. 52.

[16](#) Véase, por analogía, la sentencia de 12 de febrero de 2009, Comisión/Polonia (C-475/07, no publicada, EU:C:2009:86), apartados 53 y 56.

[17](#) Decisión de Ejecución (UE) del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se autoriza a los Países Bajos a aplicar un tipo impositivo reducido a la electricidad suministrada a estaciones de recarga para vehículos eléctricos (DO 2016, L 342, p. 30).

[18](#) Véase, recientemente, la sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 25 y jurisprudencia citada.

[19](#) Las tecnologías de almacenamiento de la energía eléctrica en forma de electricidad, por ejemplo, basadas en los llamados supercondensadores, se encuentran todavía en una fase muy preliminar de desarrollo y no son accesibles a escala más amplia.

[20](#) Esta cuestión no es controvertida en el procedimiento principal. Si lo he entendido bien, precisamente en esa transformación en energía química funda el tribunal remitente su postura, con arreglo a la cual la sociedad XY *consume* electricidad.

[21](#) No es casualidad que dichos combustibles sean llamados «productos energéticos» en la Directiva 2003/96.

[22](#) El sentido de dicha operación consiste en que el agua es bombeada hacia arriba durante una menor demanda de electricidad y se deja caer, permitiendo la producción de electricidad, en la cumbre de su demanda. Ello permite equilibrar la saturación de la red de distribución y, al mismo tiempo, garantizar la rentabilidad de la empresa mediante las diferencias en los precios de la electricidad en función de la demanda de esta.

[23](#) Revesz, R. L., y Unel, B.: «Managing the future of the electricity grid: Energy storage and greenhouse gas emissions», *Harvard Environmental Law Review*, n.º 42/2018, pp. 139 a 196.

[24](#) Puntos 34 y 45.

[25](#) Véase, recientemente, la sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 25 y jurisprudencia citada.

[26](#) Sin embargo, debe tomarse en consideración igualmente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia con arreglo a la cual la devolución del impuesto pagado en exceso no debe dar lugar al enriquecimiento injusto, especialmente cuando el contribuyente haya trasladado la carga fiscal sobre el comprador (véase, en especial, la sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartados 21 y 22).

[27](#) Véase, recientemente, la sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 28 y jurisprudencia citada.

[28](#) Véase, a este respecto, la Resolución del Parlamento Europeo, de 10 de julio de 2020, sobre un enfoque europeo global con respecto al almacenamiento de la energía [P9 TA(2020) 0198].

[29](#) C(2007) 2416 final, ayuda estatal N 775/2005 — Alemania.

[30](#) Véase, recientemente, la sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin (C-676/17, EU:C:2019:700), apartado 25 y jurisprudencia citada.

[31](#) Véase, en particular, la sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartados 25 y 26.

[32](#) Véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1976, Rewe-Zentralfinanz y Rewe-Zentral (33/76, EU:C:1976:188), apartado 5, párrafos primero y segundo; de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana (61/79, EU:C:1980:100), punto 1, letra a), del fallo, y de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318), apartado 12.

[33](#) Véase, recientemente, la sentencia de 14 de enero de 2021, RTS infra y Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13), apartado 44.

[34](#) Sentencia de 14 de enero de 2021, RTS infra y Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13), apartado 46.

[35](#) Sentencia de 14 de enero de 2021, RTS infra y Aannemingsbedrijf Norré-Behaegel (C-387/19, EU:C:2021:13), apartado 47.

[36](#) Artículo 4 de la Directiva 2003/96.

[37](#) De modo similar a la posibilidad de reducir el impuesto para las empresas de elevado consumo energético, regulada en el artículo 17, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, citada en la cuestión prejudicial, pero que parece aplicable al procedimiento principal.

[38](#) O bien el artículo 17, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

[39](#) Véase, por analogía, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 28.

[40](#) Sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), puntos 1 y 2 del fallo.

[41](#) Véase, recientemente, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038), apartado 48.

[42](#) Véanse OECD International VAT/GST Guidelines. Guidelines on Neutrality (<https://www.oecd.org/ctp/consumption/guidelinesneutrality2011.pdf>) y Maitrot de la Motte, A.: *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruselas, 2016, pp. 393 y 394.

[43](#) Sin embargo, una práctica administrativa consolidada, como en el asunto finalizado mediante la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), en el que se mantuvo ininterrumpidamente una interpretación errónea de las disposiciones tributarias desde 1973 a 1994 (véase el apartado 9 de dicha sentencia), puede configurar los comportamientos de los operadores económicos, de modo similar a las disposiciones legales, pudiendo vulnerar el principio de neutralidad fiscal.

[44](#) Sentencia de 14 de octubre de 2020, Valoris (C-677/19, EU:C:2020:825), apartado 21.

[45](#) DO 2007, C 303, p. 17.

[46](#) Sentencia de 21 de mayo de 2019, Comisión/Hungría (Usufructos sobre terrenos agrícolas) (C-235/17, EU:C:2019:432), apartado 72.

[47](#) TEDH, sentencia de 9 de marzo de 2006, Eko-Elda Avee c Grecia (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202), §§ 26 y 27 y jurisprudencia citada.

[48](#) TEDH, sentencia de 9 de marzo de 2006, Eko-Elda Avee c. Grecia (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202), §§ 29 y 30 y jurisprudencia citada.

[49](#) TEDH, sentencia de 9 de marzo de 2006, Eko-Elda Avee c. Grecia (CE:ECHR:2006:0309JUD001016202), § 31.