

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 18 de abril de 2024 (*)

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion — Concepto de “procesos mineralógicos” — Electricidad usada para la alimentación de la maquinaria empleada para el tratamiento de piedra caliza extraída de canteras»

En el asunto C-133/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 27 de febrero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

Omya CZ s. r. o.

y

Generální ředitelství cel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. N. Wahl y la Sra. M. L. Arastey Sahún (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 del Gobierno checo, por la Sra. L. Halajová, y los Sres. M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. J. Hradil, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, 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 Omya CZ s. r. o. (en lo sucesivo, «Omya») y la Generální ředitelství cel (Dirección General de Aduanas, República Checa) en relación con la imposición de la electricidad utilizada por Omya para el tratamiento de la piedra caliza extraída.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2003/96

- 3 El artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96 establece que:

«La presente Directiva no se aplicará a:

[...]

- b) los siguientes usos de los productos energéticos y de la electricidad:

[...]

- procesos mineralógicos.

Los “procesos mineralógicos” son los procesos clasificados en la nomenclatura NACE con el código DI 26, “industrias de otros productos minerales no metálicos” en el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo, de 9 de octubre de 1990, relativo a la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea [(DO 1990, L 293, p. 1)].

[...]»

Reglamento (CE) n.º 1893/2006

- 4 El Reglamento (CE) n.º 1893/2006 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de diciembre de 2006, por el que se establece la nomenclatura estadística de actividades económicas NACE Revisión 2 y por el que se modifica el Reglamento (CEE) n.º 3037/90 del Consejo y determinados Reglamentos de la CE sobre aspectos estadísticos específicos (DO 2006, L 393, p. 1), que, con arreglo a su artículo 21, párrafo segundo, será aplicable a partir del 1 de enero de 2008, dispone en su artículo 1:

«1. El presente Reglamento establece una nomenclatura estadística común de actividades económicas en la Comunidad Europea, denominada en lo sucesivo “NACE Rev. 2”. La presente nomenclatura garantiza que las nomenclaturas de la Comunidad se adecúan a la realidad económica y mejora la comparabilidad de las nomenclaturas nacionales, comunitarias e internacionales y, por tanto, de las estadísticas nacionales, comunitarias e internacionales.

2. El presente Reglamento se aplica únicamente a la utilización de las nomenclaturas con fines estadísticos.»

- 5 El artículo 5 del Reglamento n.º 1893/2006 establece:

«La Comisión [de las Comunidades Europeas], en cooperación con los Estados miembros, garantizará la difusión, el mantenimiento y la promoción de la NACE Rev. 2, sobre todo:

- a) elaborando, actualizando y publicando notas explicativas de la NACE Rev. 2;
- b) redactando y publicando directrices para clasificar unidades estadísticas con arreglo a la NACE Rev. 2;
- c) publicando cuadros de equivalencias entre la NACE Rev. 1.1 y la NACE Rev. 2 y entre la NACE Rev. 2 y la NACE Rev. 1.1; y

d) trabajando para mejorar la coherencia con otras nomenclaturas sociales y económicas.»

6 La división 08, titulada «Otras industrias extractivas», que figura en la sección B, titulada «Industrias extractivas», de la nomenclatura NACE Rev. 2, incluye el grupo 08.1, titulado «Extracción de piedra, arena y arcilla», del que forma parte la clase 08.11, titulada «Extracción de piedra ornamental y para la construcción, piedra caliza, yeso, creta y pizarra».

7 La división 23, titulada «Fabricación de otros productos minerales no metálicos», de la sección C, titulada «Industria manufacturera», de la nomenclatura NACE Rev. 2, corresponde al código DI 26 contemplado en el Reglamento n.º 3037/90 e incluye, en particular, el grupo 23.7, titulado «Corte, tallado y acabado de la piedra», del que forma parte la clase 23.70, que lleva el mismo título.

Reglamento (CE) n.º 451/2008

8 A tenor del artículo 1, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 451/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de abril de 2008, por el que se establece una nueva clasificación estadística de productos por actividades (CPA) y se deroga el Reglamento (CEE) n.º 3696/93 del Consejo (DO 2008, L 145, p. 65):

«El presente Reglamento establece una nueva [clasificación estadística de productos por actividades (CPA)] común en la Comunidad, a fin de garantizar la pertinencia con la realidad económica y la comparabilidad entre las clasificaciones nacionales, comunitarias e internacionales y, por tanto, entre las estadísticas nacionales, comunitarias e internacionales.»

9 El anexo del Reglamento n.º 451/2008 contiene la CPA.

Reglamento (UE) n.º 1209/2014

10 El artículo 1 del Reglamento (UE) n.º 1209/2014 de la Comisión, de 29 de octubre de 2014, por el que se modifica el Reglamento n.º 451/2008 (DO 2014, L 336, p. 1), establece:

«El anexo del Reglamento (CE) n.º 451/2008 se sustituye por el texto que figura en el anexo del presente Reglamento.»

11 El anexo del Reglamento n.º 1209/2014 incluye, en particular, la sección C, titulada «Productos manufacturados», que comprende la división 23, titulada «Otros productos minerales no metálicos», de los que forma parte el grupo 23.7, titulado «Piedra tallada, labrada y acabada», que incluye la clase 23.70, titulada «Piedra tallada, labrada y acabada», en la que figura la categoría 23.70.1, titulada «Piedra tallada, labrada y acabada», que comprende la subcategoría 23.70.11, titulada «Mármol, travertino y alabastro, trabajados, y sus artículos (excepto adoquines, piedras redondeadas, losas, baldosas, gránulos y similares) gránulos, gravilla y polvo de mármol, travertino y alabastro artificialmente coloreados».

Notas Explicativas

12 La parte I de la NACE Rev. 2 Nomenclatura Estadística de Actividades Económicas en la Comunidad Europea, publicada por Eurostat en su colección Methodologies and Working papers (en lo sucesivo, «Notas Explicativas»), contiene, en particular, las siguientes orientaciones preliminares:

«[...]

48. Una unidad puede llevar a cabo una o más actividades económicas descritas en una o más categorías de la NACE.

49. La actividad principal de una unidad estadística es la actividad que contribuye en mayor medida al valor añadido generado por esa unidad. La actividad principal se determina de acuerdo al método «top-down» [...] y no necesariamente genera el 50 % o más del valor añadido total de la unidad.

[...]

58. A cada unidad que figure en un registro estadístico de empresas [...] se asociará un código NACE en función de su actividad económica principal. La actividad principal es la que contribuye en mayor medida al valor añadido generado por la unidad. [...]

La parte IV de las notas explicativas indica, en particular, por lo que respecta a las secciones B y C, que allí se incluyen:

«Sección B Industrias Extractivas

Las industrias extractivas comprenden la extracción de minerales en su estado natural: sólidos (el carbón y los minerales metálicos), líquidos (el petróleo), o gaseosos (el gas natural). [...]

Esta sección comprende las actividades suplementarias encaminadas a la preparación de los materiales en bruto para su comercialización, como la trituración, pulverización, limpieza, secado, clasificación y concentración de minerales, la licuefacción de gas natural y la aglomeración de combustibles sólidos. Estas operaciones con frecuencia las realizan las unidades que extrajeron el recurso u otras localizadas en las proximidades.

[...]

Esta sección no comprende:

- el tratamiento de los minerales extraídos; véase la sección C (Industria manufacturera)

[...]

- el triturado, la pulverización y demás tratamientos de determinadas tierras, rocas y minerales que no se lleven a cabo conjuntamente con la extracción en minas y canteras (véase 23.9)

[...]

08 Otras industrias extractivas

Esta división abarca la extracción en minas o canteras, así como el dragado de depósitos aluviales, la trituración de rocas y la utilización de salinas. Los productos se utilizan principalmente en la construcción (por ejemplo, arenas, piedras, etc.), la fabricación de materiales (por ejemplo, arcilla, yeso, calcio, etc.) y de productos químicos, etc.

Esta división no comprende la elaboración (excepto la trituración, pulverización, corte, limpieza, secado, clasificación y mezcla) de los minerales extraídos.

[...]

Sección C Industria Manufacturera

Esta sección comprende la transformación física o química de materiales, sustancias o componentes en nuevos productos, aunque esta condición no puede tomarse como criterio universal y único para su definición (véase más adelante el comentario sobre el tratamiento de desechos). Los materiales, sustancias o componentes transformados son materias primas que constituyen productos de la agricultura, la ganadería, la silvicultura, la pesca, las industrias extractivas o de otras actividades manufactureras. Cualquier alteración, renovación o reconstrucción sustancial de artículos generalmente se considera manufactura.

El producto del proceso de fabricación puede ser acabado, si está listo para su utilización o consumo, o semielaborado, si constituye el input de una manufactura posterior. [...]

[...]

Observación: [...] Como regla general, las actividades en la sección de la industria manufacturera consisten en la transformación de materiales en nuevos productos. Su resultado es un producto nuevo.

[...]

[...]

[...] hay actividades que, aunque en ocasiones comprenden procesos de transformación, se clasifican en otras secciones de la NACE (en otras palabras, no se clasifican como actividades manufactureras). [...]

[...]

23 Fabricación de otros productos minerales no metálicos

Esta división comprende las actividades de fabricación relacionadas con una única sustancia de origen mineral. [...] Esta división se completa con las actividades de corte y acabado de la piedra y otros productos minerales.

[...]»

Derecho checo

- 13 Con arreglo al artículo 8, apartado 2, letra f), de la parte 47 de la zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (Ley n.º 261/2007 relativa a la estabilización de las finanzas públicas, en lo sucesivo, «Ley n.º 261/2007»), la electricidad destinada a su uso en o utilizada para procesos mineralógicos está exenta de impuestos.
- 14 A tenor del artículo 2, apartado 1, letra g), de la parte 47 de la Ley n.º 261/2007, se entenderá por «procesos mineralógicos» cualquier proceso enumerado en la clasificación NACE con el código C 23, titulado «Fabricación de otros productos minerales no metálicos».
- 15 De conformidad con el artículo 2, apartado 1, letra e), de la parte 47 de la Ley n.º 261/2007, se entenderá por «clasificación NACE» la clasificación de actividades económicas definida en el Reglamento n.º 1893/2006.

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 16 Omya es una sociedad mercantil checa dedicada a la extracción y tratamiento de piedra caliza, en particular de mármol. A este respecto, se encarga de la exploración, preparación y extracción de un yacimiento exclusivo de piedra caliza en una cantera, en la que lleva a cabo la trituración primaria y la clasificación de la piedra caliza extraída. A continuación, ese material se transporta en camiones a las plantas de tratamiento que explota, situadas en las proximidades de esta cantera, en las que la piedra caliza extraída sufre operaciones de tratamiento destinadas a obtener una granulometría específica. En particular, dicho material se ve sometido a un lavado preliminar, a la separación en fracciones finas y gruesas y al posterior secado. Seguidamente, la piedra caliza se tritura o se procesa mediante tecnología de pulverización en seco con el fin de obtener piedra caliza desmenuzada, más concretamente, masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa o rellenos de piedra caliza de grano fino con una superficie nivelada. Para la obtención de estos últimos rellenos de piedra caliza, Omya recurre a un sistema de calefacción eléctrico que «calienta el aire», en el que el relleno de piedra caliza de grano fino se mezcla con estearina.
- 17 El 11 de julio de 2019, Omya presentó, sobre la base del artículo 8, apartado 2, letra f), de la parte 47 de la Ley n.º 261/2007, una solicitud de concesión de un permiso para adquirir electricidad con exención del impuesto sobre la electricidad, previsto por la normativa checa, para su uso en procesos mineralógicos. A este respecto, indicó que tanto las operaciones de trituración primaria y clasificación efectuadas en la cantera como las operaciones realizadas en las unidades de tratamiento constituirían procesos mineralógicos.
- 18 La Celní úřad pro Olomoucký kraj (Oficina de Aduanas de la Región de Olomouc, República Checa) rechazó dicha solicitud al considerar que las actividades para las que Omya solicitaba la exención del impuesto sobre la electricidad no estaban incluidas en la sección C, titulada «Industria manufacturera»,

división 23, titulada «Fabricación de otros productos minerales no metálicos», de la nomenclatura NACE Rev. 2, sino en la sección B, titulada «Industrias extractivas», más concretamente en la división 8, titulada «Otras industrias extractivas», grupo 08.1, titulado «Extracción de piedra, arena y arcilla», clase 08.11 titulada «Extracción de piedra ornamental y para la construcción, piedra caliza, yeso, creta y pizarra», de dicha nomenclatura.

- 19 Al resolver un recurso interpuesto por Omya contra la resolución de la Oficina de Aduanas de la Región de Olomouc, la Dirección General de Aduanas confirmó dicha resolución, reconociendo al mismo tiempo que el supuesto controvertido era un caso límite. Señaló que la trituración y pulverización del mineral, cuando constituyen actividades auxiliares de su extracción, por ejemplo, para clasificarlo, para mejorar la calidad, o para facilitar su transporte, están comprendidos en la sección B de la nomenclatura NACE Rev. 2. Consideró, en cambio, que cuando no constituyan tales actividades auxiliares y formen parte del proceso de fabricación de otro producto acabado, en concreto, cemento o yeso, quedan comprendidos en la sección C de la referida nomenclatura. Sin embargo, según la Dirección General de Aduanas, el secado, la trituración y pulverización efectuados por Omya están directamente relacionados con la extracción de la piedra caliza. La materia prima extraída no es objeto de una transformación sustancial que pueda implicar la fabricación de un nuevo producto.
- 20 Omya impugnó la resolución de la Dirección General de Aduanas ante el Krajský soud v Ostravě — pobočka v Olomouci (Tribunal Regional de Ostrava — Sección de Olomouc, República Checa), que anuló dicha resolución por considerar que la actividad en cuestión constituía un proceso mineralógico. A este respecto, dicho órgano jurisdiccional, basándose en la versión checa de las notas explicativas, estimó que la actividad consistente en fabricar masilla de rellenos y pedazos de mármol está comprendida en la sección C, titulada «Industria manufacturera», división 23, titulada «Fabricación de otros productos minerales no metálicos», clase 23.70, titulada «Corte, tallado y acabado de la piedra», de la nomenclatura NACE Rev. 2, puesto que tal actividad no es una mera actividad auxiliar desarrollada en relación directa con la extracción de la propia piedra caliza.
- 21 Según el Krajský soud v Ostravě — pobočka v Olomouci, esta apreciación se ve corroborada por la clasificación estadística checa denominada CZ-CPA, basada en el Reglamento n.º 1209/2014, que, a su juicio, está vinculada a la versión checa de la nomenclatura NACE Rev. 2. En efecto, en su opinión, los productos derivados de las actividades desarrolladas por Omya, a saber la masilla pulverizada de mármol (material de relleno) y los fragmentos de mármol (gránulos), se clasifican en la clasificación estadística checa denominada CZ-CPA en la sección C, titulada «Productos manufacturados», división 23, titulada «Otros productos minerales no metálicos, incluidos los servicios y trabajos auxiliares», clase 23.70, titulada «Corte, tallado y acabado de la piedra, incluidas operaciones subcontratadas», como productos de la actividad enumerada en el punto 23.70.11, titulado «Mármol, travertino y alabastro, trabajados, y sus artículos (excepto adoquines, piedras redondeadas, losas, baldosas, gránulos y similares) gránulos, gravilla y polvo de mármol, travertino y alabastro artificialmente coloreados».
- 22 La Dirección General de Aduanas interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Krajský soud v Ostravě — pobočka v Olomouci ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), órgano jurisdiccional remitente, en el que mantiene su postura y sus pretensiones iniciales. A su juicio, estas pretensiones se ajustan a la metodología seguida por la nomenclatura NACE Rev. 2, a saber, el método denominado «*top-down*». Considera, en efecto, que la trituración, la pulverización, el lavado y el secado del mineral constituyen siempre, en esencia, una actividad auxiliar de su extracción y nunca figuran en dicha nomenclatura como actividad totalmente distinta de tal extracción. En su opinión, la clasificación CPA no modifica en modo alguno esta interpretación. Por último, la Dirección General de Aduanas destaca que, en el presente asunto, la electricidad no interviene directamente en el proceso mineralógico sino que se utiliza simplemente para alimentar los equipos necesarios para el tratamiento mecánico de la piedra caliza extraída sin que esta haya sido transformada. Considera, por tanto, que la actividad desarrollada por Omya no debería dar lugar a una exención del impuesto sobre la electricidad que la referida sociedad utiliza.
- 23 En esas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96 del Consejo en el sentido de que la electricidad utilizada para alimentar la maquinaria empleada en el tratamiento de la piedra caliza extraída, que consiste en varias fases de pulverización y trituración hasta obtener granos de un determinado tamaño, tanto en la cantera donde tiene lugar la extracción como en las plantas de tratamiento cercanas, es electricidad utilizada para procesos mineralógicos?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 24 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que el uso de electricidad para el funcionamiento de la maquinaria empleada en el tratamiento de la piedra caliza extraída de una cantera consistente en varias etapas de trituración y de pulverización de esta hasta la obtención de masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa o rellenos de piedra caliza de grano fino con una superficie nivelada constituye un uso de la electricidad para procesos mineralógicos.
- 25 Con carácter preliminar, procede recordar que el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 excluye del ámbito de aplicación de esta una serie de productos energéticos y la electricidad que se utiliza para los fines allí contemplados. Así, los productos energéticos y la electricidad a los que resulta aplicable dicha disposición no están sujetos a imposición conforme a la mencionada Directiva (sentencia de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, apartado 19), lo que implica que los Estados miembros son competentes para gravar los productos energéticos en cuestión dentro del respeto al Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de octubre de 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 26 En virtud del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, el uso de electricidad para procesos mineralógicos queda excluido del ámbito de aplicación de dicha Directiva.
- 27 De este modo, para que un determinado uso de electricidad quede excluido, en virtud de esta disposición, del ámbito de aplicación de dicha Directiva, debe, por una parte, producirse en el marco de un «proceso mineralógico», en el sentido de dicha disposición, y, por otra parte, presentar un vínculo suficiente con dicho proceso a efectos de la aplicación de la referida disposición.
- 28 Procede, por ello, examinar estos dos requisitos con el fin de proporcionar los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que permitan al órgano jurisdiccional remitente comprobar si se cumplen dichos requisitos en lo que respecta a la electricidad utilizada para el funcionamiento de la maquinaria empleada para llevar a cabo las operaciones de trituración y pulverización controvertidas en el litigio principal.

Sobre el requisito relativo a la existencia de un «proceso mineralógico» en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96

- 29 En primer lugar, el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96 define los «procesos mineralógicos» como los procesos clasificados en la nomenclatura estadística de actividades económicas de la Comunidad Europea (NACE) con el código DI 26, «industrias de otros productos minerales no metálicos», que figura en el Reglamento n.º 3037/90.
- 30 A raíz de la actualización de esta nomenclatura por el Reglamento n.º 1893/2006, y habida cuenta de la fecha de los hechos del litigio principal, procede referirse al concepto de «procesos mineralógicos» que figura en el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, que debe entenderse referido a los procesos clasificados en la sección C, titulada «Industria Manufacturera», división 23, titulada «Fabricación de otros productos minerales no metálicos» de la nomenclatura NACE Rev. 2 establecida por dicho Reglamento.
- 31 Así pues, del propio tenor del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96 se desprende que la calificación de un proceso como «proceso mineralógico», en el sentido de esta disposición, depende exclusivamente de la clasificación de la actividad económica dentro de la cual se lleve a cabo ese proceso en la división 23 de la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2.

- 32 De ello se deduce que solo esta nomenclatura es pertinente a efectos de tal calificación, ya que ninguna otra nomenclatura o clasificación, como, en particular, la clasificación CPA, tiene incidencia alguna a estos efectos.
- 33 En segundo lugar, para comprobar si una actividad está comprendida en la división 23 de la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2, procede tomar en consideración las notas explicativas.
- 34 En efecto, es preciso señalar que la nomenclatura NACE Rev. 2 es un elemento de una legislación de la Unión Europea que impone la utilización de dicha nomenclatura en todos los Estados miembros. En este contexto, para facilitar tal utilización, el artículo 5 del Reglamento n.º 1893/2006 obliga a la Comisión Europea a garantizar la difusión, el mantenimiento y la promoción de dicha nomenclatura, en particular, mediante la publicación de notas explicativas.
- 35 Pues bien, pese a que es cierto que las Notas Explicativas del tipo de las relativas a la Nomenclatura NACE Rev. 2 no producen, como tales, efectos vinculantes, no es menos cierto que proporcionan elementos útiles para la interpretación de dicha nomenclatura, sobre todo cuando ilustran acerca de la interpretación de sus disposiciones de esta o cuando tienen por objeto precisar disposiciones del Derecho de la Unión dotadas de fuerza vinculante [véase, por analogía, la sentencia de 7 de julio de 2022, PH (Prohibición regional del cultivo de OMG), C-24/21, EU:C:2022:526, apartado 51 y jurisprudencia citada].
- 36 En tercer lugar, por lo que respecta a la clasificación de las operaciones de trituración y pulverización en la nomenclatura NACE Rev. 2, de la resolución de remisión se desprende que esas dos operaciones son esenciales en el tratamiento de la roca para producir gránulos de una granulometría más fina. Tienen por objeto fragmentar la roca extraída para reducir su tamaño y obtener elementos o partículas de tamaño inferior y una determinada granulometría, que pueden comercializarse como tales o, habida cuenta de su granulometría, con el fin de un posible tratamiento posterior.
- 37 De las indicaciones relativas a la sección C, titulada «Industria manufacturera», que figuran en las notas explicativas, se desprende que una actividad manufacturera se distingue de las demás actividades comprendidas en las demás rúbricas de dicha nomenclatura por el hecho de que implica la transformación física o química de materiales en nuevos productos, que pueden ser tanto productos acabados, a saber, productos listos para su utilización o consumo, como productos semielaborados, a saber, productos que constituyen el *input* de un producto posterior. Por otra parte, la división 23 de esta sección, titulada «Fabricación de otros productos minerales no metálicos», comprende, según las notas explicativas, las actividades de corte y acabado de la piedra y otros productos minerales.
- 38 Habida cuenta de que la trituración y la pulverización conducen a la transformación física de la materia extraída, de manera que, en definitiva, esta materia se fraccione en pequeños trozos, cualquier operación de trituración o pulverización de mineral u otros productos minerales podría considerarse incluida en la división 23 de la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2.
- 39 No obstante, de conformidad con las indicaciones relativas a la sección B, titulada «Industrias extractivas», que figuran en las notas explicativas, las operaciones suplementarias necesarias encaminadas a la preparación de los materiales en bruto para su comercialización, como, entre otras, la trituración, la pulverización, la limpieza, el secado y la clasificación, están comprendidas en esta sección, la cual, sin embargo, no comprende, en particular, la trituración, la pulverización y demás tratamientos de determinadas tierras, rocas y minerales que no se lleven a cabo conjuntamente con la extracción en minas y canteras. Por otra parte, las notas explicativas precisan que la división 08 de esta sección B no comprende la elaboración (excepto la trituración, pulverización, corte, limpieza, secado, clasificación y mezcla) de los minerales extraídos.
- 40 De ello se deduce que, si bien es cierto, como se desprende, por otra parte, del tenor de las notas explicativas, que las operaciones de trituración y pulverización implican la elaboración de materias extraídas, estas operaciones no están comprendidas en la sección C de dicha nomenclatura, sino en la sección B, cuando son necesarias para la preparación de estas materias para su comercialización, de modo que constituyen operaciones que se llevan a cabo conjuntamente con la extracción.

- 41 Así pues, a la luz de las indicaciones relativas a las referidas secciones B y C que figuran en las notas explicativas, procede considerar que las operaciones de trituración y pulverización que no implican una transformación sustancial del material extraído, a saber una alteración física o química que va más allá del fraccionamiento de esa materia para reducir su tamaño, deben considerarse operaciones que se llevan a cabo conjuntamente con la extracción para preparar el material en bruto para su comercialización y quedan comprendidos, por tanto, en la sección B de la nomenclatura NACE Rev. 2. En cambio, las operaciones de trituración y pulverización que implican una alteración física o química sustancial del material extraído, en el sentido indicado, deben considerarse operaciones de elaboración de ese material en un nuevo producto y quedan comprendidos, como consecuencia de ello, en la sección C de la referida nomenclatura.
- 42 El hecho de que las operaciones de trituración y pulverización del material extraído se efectúen en la cantera o en otro lugar no es, en sí mismo, determinante a efectos de la clasificación de estas operaciones en la sección B o en la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2, ya que solo la naturaleza de dichas operaciones debe tenerse en cuenta a estos efectos, como se desprende de las indicaciones relativas a estas secciones que figuran en las notas explicativas.
- 43 En el presente asunto, Omya solicitó la expedición de un permiso de compra de electricidad con exención del impuesto sobre la electricidad para el conjunto de sus actividades relativas al tratamiento de la piedra caliza extraída, a saber, por una parte, las operaciones primarias de trituración y pulverización de la piedra caliza extraída efectuadas en la propia cantera y, por otra parte, las operaciones de trituración y pulverización en seco destinadas a obtener una granulometría específica, a saber, masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa o rellenos de piedra caliza de grano fino con una superficie nivelada, efectuadas en las unidades de tratamiento que explota.
- 44 Pues bien, por una parte, dado que el conjunto de operaciones primarias de trituración y pulverización efectuadas en la cantera y de operaciones de trituración y pulverización en seco efectuadas en las unidades de tratamiento con el fin de obtener masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa, solo tienen por efecto el fraccionamiento de la piedra caliza extraída, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, dichas operaciones no implican la transformación sustancial de la referida piedra caliza, en el sentido indicado en el apartado 42 de la presente sentencia, de modo que deben considerarse operaciones que se llevan a cabo conjuntamente con la extracción y comprendidas, por tanto, en la sección B de la nomenclatura NACE Rev. 2.
- 45 En lo que atañe, por otra parte, a las operaciones de trituración y pulverización destinadas a obtener rellenos de piedra caliza de grano fino con una superficie nivelada, de la petición de decisión prejudicial se desprende que tales rellenos se obtienen, en particular, mezclando rellenos de piedra caliza de grano fino y estearina. De ello se sigue, por tanto, que esas operaciones no se limitan a una mera fragmentación de la piedra caliza extraída en pequeños trozos, sino que implican una alteración sustancial de dicha piedra caliza que conlleva la fabricación de un nuevo producto partiendo de rellenos de piedra caliza de grano fino. Por consiguiente, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, ha de considerarse que estas operaciones están comprendidas en la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2 y que pueden clasificarse en la división 23 de dicha sección.
- 46 En cuarto y último lugar, en la medida en que, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, en el marco del litigio principal, la Dirección General de Aduanas ha alegado, en esencia, que la clasificación de las operaciones de trituración y pulverización controvertidas en el litigio principal en la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2 no es conforme con la metodología de dicha nomenclatura, a saber, el método denominado de «*top-down*», debe precisarse que, como señaló la Comisión, la aplicación de este método no es pertinente a efectos de la calificación de un proceso como «proceso mineralógico», en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96.
- 47 En efecto, como se deduce de las orientaciones preliminares contenidas en la parte I de las notas explicativas, a cada unidad cuyo nombre figure en un registro estadístico de empresas se asocia un código de la nomenclatura NACE Rev. 2 que corresponde a su actividad principal, a saber, la que contribuye en mayor medida al valor añadido de la unidad. En este contexto, el método denominado de «*top-down*» permite determinar, a efectos del Reglamento n.º 1893/2006, a saber, con arreglo al

artículo 1, apartado 2, de este último, a efectos estadísticos, la clasificación de una unidad que ejerza varias actividades correspondientes a más de dos rúbricas diferentes de dicha nomenclatura, cuando ninguna de esas rúbricas represente más del 50 % del valor añadido.

48 Pues bien, el artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96 tiene por objeto delimitar el ámbito de aplicación de esta última, excluyendo de dicho ámbito de aplicación los usos de los productos energéticos y de la electricidad mencionados en la letra b) de dicha disposición.

49 A este respecto, nada en esta Directiva permite considerar que, cuando, en el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de dicha Directiva, el legislador de la Unión excluyó del ámbito de aplicación de esta última la electricidad utilizada en los procesos mineralógicos, a saber, los procesos clasificados en la división 23 de la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2, el citado legislador haya querido limitar esta exclusión únicamente a los casos en que los procesos a los que esté vinculada la utilización de electricidad constituyan la única actividad de una sociedad o, cuando se trate de una sociedad que ejerza varias actividades, la actividad principal de esta, determinada a efectos del Reglamento n.º 1893/2006.

50 Por otra parte, tal limitación sería contraria al objetivo perseguido por la Directiva 2003/96, a saber, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 22 de junio de 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, apartado 30 y jurisprudencia citada).

51 En efecto, si el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 estuviese limitado por referencia a la actividad principal de una empresa, determinada a efectos del Reglamento n.º 1893/2006, las empresas que desarrollan varias actividades correspondientes a diferentes rúbricas de la nomenclatura NACE Rev. 2, de las que algunas perteneciesen a la división 23 de la sección C de dicha nomenclatura, quedarían gravadas, por la electricidad utilizada en el marco de estas últimas actividades, de una manera que dependería de la estructura y de la composición de sus actividades.

52 Por lo tanto, el uso, por una misma empresa, de electricidad para ejercer una o varias actividades comprendidas en la división 23 de la sección C de la nomenclatura NACE Rev. 2 puede quedar excluida del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, con independencia de que tales actividades constituyan la actividad principal o una actividad secundaria de dicha empresa a efectos del Reglamento n.º 1893/2006.

53 De lo anterior resulta que las operaciones de trituración y pulverización destinadas a obtener masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa, no constituyen «procesos mineralógicos» en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, de modo que la electricidad utilizada en estas operaciones no está excluida del ámbito de aplicación de la citada Directiva. En cambio, las operaciones de trituración o pulverización destinadas a obtener rellenos de piedra caliza de grano fino con una superficie nivelada constituyen procesos de este tipo, de modo que la electricidad utilizada en el marco de estas últimas operaciones puede quedar excluida del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Sobre el requisito relativo a la existencia de un vínculo suficiente entre la electricidad utilizada y el proceso mineralógico a efectos de la aplicación del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96

54 Como se ha señalado en el apartado 28 de la presente sentencia, el uso de electricidad solo puede excluirse, en virtud del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, del ámbito de aplicación de esta Directiva si existe un vínculo suficiente entre tal uso y los procesos mineralógicos de que se trate que justifiquen la aplicación de dicha disposición.

55 En efecto, una relación lejana entre un uso de electricidad y un «proceso mineralógico», en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, es insuficiente para incluir esa utilización en el ámbito de aplicación de esta disposición, de la misma manera que es insuficiente a tal fin la utilización de electricidad que no se requiera para llevar a cabo dicho proceso mineralógico

(véase, por analogía, la sentencia de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, apartado 21).

- 56 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que el proceso de fabricación de los rellenos de piedra caliza de grano fino con superficie nivelada, proceso que, como se ha señalado en el apartado 54 de la presente sentencia, constituye un «proceso mineralógico», en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, consiste en mezclar los rellenos de piedra caliza de grano fino con estearina en aire caliente.
- 57 Por lo tanto, existe un vínculo directo y estrecho entre la electricidad utilizada para alimentar el dispositivo de calefacción eléctrica empleado para calentar el aire y dicho proceso.
- 58 Por consiguiente, la electricidad utilizada para alimentar dicho dispositivo constituye un uso de electricidad a efectos de un proceso mineralógico, en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96, de modo que la utilización de tal electricidad no está sujeta a imposición con arreglo a la referida Directiva.
- 59 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que el uso de electricidad para el funcionamiento de maquinaria empleada para el tratamiento de la piedra caliza extraída de una cantera consistente en varias etapas de trituración y pulverización de esa piedra hasta la obtención de masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa no constituye un uso de electricidad para procesos mineralógicos. En cambio, el uso de electricidad para el funcionamiento de maquinaria empleada para obtener rellenos de piedra caliza de grano fino con superficie nivelada constituye un uso de electricidad para tales procesos.

Costas

- 60 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Séptima) declara:

El artículo 2, apartado 4, letra b), quinto guion, 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

el uso de electricidad para el funcionamiento de maquinaria empleada para el tratamiento de la piedra caliza extraída de una cantera consistente en varias etapas de trituración y pulverización de esa piedra hasta la obtención de masilla de relleno de piedra caliza fina y gruesa no constituye un uso de electricidad para procesos mineralógicos. En cambio, el uso de electricidad para el funcionamiento de maquinaria empleada para obtener rellenos de piedra caliza de grano fino con superficie nivelada constituye un uso de electricidad para tales procesos.

Firmas