

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 19 de junio de 2025 (\*)

« Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1, apartado 2 — Otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales — Electricidad — Normativa nacional que se establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la energía eléctrica — Falta de fines específicos — Impuesto adicional en favor de las entidades regionales y locales considerado contrario a la Directiva 2008/118 por los órganos jurisdiccionales nacionales — Recuperación por el consumidor final del impuesto indebidamente pagado al proveedor »

En el asunto C-645/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Apelación de Bolonia, Italia), mediante resolución de 26 de octubre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de octubre de 2023, en el procedimiento entre

**Hera Comm SpA**

y

**Falconeri Srl,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Primera, el Sr. A. Kumin, la Sra. I. Ziemele y el Sr. S. Gervasoni, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Falconeri Srl, por el Sr. R. Cinti, avvocato;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. A. Pérez-Zurita Gutiérrez, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia, el Sr. M. Björkland y la Sra. F. Moro, 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 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Hera Comm SpA, una sociedad suministradora de electricidad, y Falconeri Srl, una sociedad cliente, en relación con la devolución de un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad, establecido por la normativa italiana.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

#### *Directiva 2008/118*

- 3 La Directiva 2008/118 quedó derogada por la Directiva (UE) 2020/262 del Consejo, de 19 de diciembre de 2019, por la que se establece el régimen general de los impuestos especiales (DO 2020, L 58, p. 4). No obstante, la Directiva 2008/118 es aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

- 4 El considerando 2 de esta Directiva enunciaba lo siguiente:

«Las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos regulados por la Directiva 92/12/CEE [del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1)] (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”) han de mantenerse armonizadas a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.»

- 5 El artículo 1 de dicha Directiva disponía lo siguiente:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/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. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

[...]»

- 6 El artículo 9, párrafo segundo, de la misma Directiva establecía lo siguiente:

«El impuesto especial se aplicará y recaudará y, en su caso, se devolverá o condonará con arreglo al procedimiento que establezca cada Estado miembro. Los Estados miembros aplicarán los mismos procedimientos a los productos nacionales y a los procedentes de otros Estados miembros.»

- 7 En virtud del artículo 48, apartado 1, de la Directiva 2008/118:

«Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 1 de enero de 2010, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva con efecto de 1 de abril de 2010.

[...]]»

*Directiva 2003/96*

8 El artículo 1 de la Directiva 2003/96 dispone lo siguiente:

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

9 El artículo 2, apartado 1, de esta Directiva establece la relación de productos comprendidos en el concepto de «productos energéticos» a efectos de dicha Directiva. El artículo 2, apartado 2, de la citada Directiva precisa que esta se aplicará también a la electricidad incluida en el código NC 2716.

10 El artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2003/96 preceptúa lo siguiente:

«1. Sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

h) la electricidad, el gas natural, el carbón y los combustibles sólidos utilizados para uso doméstico y por organizaciones reconocidas como caritativas por el Estado miembro de que se trate. [...] Cuando tenga lugar un uso mixto, la imposición se aplicará proporcionalmente a cada tipo de uso. Si un uso resulta insignificante, podrá ser considerado como nulo;

[...]]».

***Derecho italiano***

*Código Civil*

11 El artículo 2033 del Codice civile (Código Civil) dispone lo siguiente:

«Quién haya efectuado un pago indebido tiene derecho a solicitar su devolución. También tendrá derecho a los frutos e intereses a partir del día del pago si la persona que lo recibió actuó de mala fe o, si actuó de buena fe, desde el día de la demanda judicial.»

*Decreto-ley n.º 511/1988*

12 En su versión aplicable a los hechos del litigio principal, el decreto-ley n.º 511 — Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (Decreto-ley n.º 511 por el que se establecen disposiciones urgentes en materia de finanzas regionales y locales), de 28 de noviembre de 1988 (GURI n.º 280, de 29 de noviembre de 1988), en su versión modificada por el artículo 5 del decreto legislativo n.º 26 — Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (Decreto Legislativo n.º 26 mediante el que se aplica la Directiva 2003/96/CE por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), de 2 de febrero de 2007 (GURI n.º 68, de 22 de marzo de 2007, suplemento ordinario n.º 77) (en lo sucesivo, «Decreto-ley n.º 511/1988»), mencionaba en su preámbulo «la necesidad, con carácter extraordinario y urgente, de obtener los recursos necesarios para las finanzas de las entidades regionales y locales, con el fin de garantizar el cumplimiento de las funciones institucionales».

13 El artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988, que fue derogado con efectos a partir del 1 de abril de 2012, tenía el siguiente tenor:

«1. Se establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad contemplado en los artículos 52 y siguientes del texto único de las disposiciones legislativas relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo, así como a las sanciones penales y administrativas, aprobado por el [decreto legislativo n.º 504 — Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto Legislativo n.º 504 por el

que se establece el texto único de las disposiciones legislativas relativas a los impuestos sobre la producción y el consumo, así como las sanciones penales y administrativas), de 26 de octubre de 1995 (GURI n.º 279, de 29 de noviembre de 1995, suplemento ordinario n.º 143) (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 504/1995»), de un importe de:

- a) 18,59 [euros] por 1 000 kWh, en favor de los municipios, por toda utilización en viviendas [...]
- b) 20,40 [euros] por 1 000 kWh, en favor de los municipios, por toda utilización en residencias secundarias;
- c) 9,30 [euros] por 1 000 kWh, en favor de las provincias, por toda utilización en locales y lugares distintos de las viviendas, para todos los contratos, con el límite máximo de 200 000 kWh de consumo mensual.

[...]

3. Los impuestos adicionales contemplados en el apartado 1 serán debidos por los sujetos pasivos contemplados en el artículo 53 del [Decreto Legislativo n.º 504/1995] al suministrarse la electricidad a los consumidores finales o, en el caso de la electricidad producida o adquirida para uso propio, en el momento de su consumo. Los impuestos adicionales se percibirán o recaudarán con arreglo a las mismas modalidades del impuesto especial sobre la electricidad.

4. Los impuestos adicionales contemplados en el apartado 1 relativos al suministro de electricidad de una potencia disponible que no sobrepase los 200 kW se abonarán directamente a los municipios y a las provincias en cuyo territorio se encuentren los usuarios. Los impuestos adicionales relativos al suministro de electricidad de una potencia disponible superior a 200 kW y los relativos al consumo de electricidad producida o adquirida para uso propio se abonarán al Tesoro Público, con excepción de los percibidos en el territorio de la región del Valle de Aosta [(Italia)] y de las provincias autónomas de Trento [(Italia)] y de Bolzano [(Italia)], que se abonarán directamente a los municipios y a las provincias.

5. Las disposiciones del artículo 52, apartado 3, del [Decreto Legislativo n.º 504/1995] no se aplicarán a los impuestos adicionales contemplados en el apartado 1; no obstante, el consumo correspondiente al alumbrado público y al ejercicio de las actividades de producción, transporte y distribución de electricidad está exento de impuestos adicionales.

[...]»

*Decreto Legislativo n.º 504/1995*

14 El procedimiento relativo a la solicitud de devolución del impuesto especial indebidamente pagado se regula por el Decreto Legislativo n.º 504/1995.

15 El artículo 14 de este Decreto Legislativo, titulado «Devoluciones del impuesto especial», establece en su apartado 1:

«El impuesto especial será devuelto cuando haya sido abonado indebidamente; las reglas de devolución contempladas en el presente artículo se aplicarán también a las solicitudes relativas a las ventajas fiscales acordadas mediante la restitución, total o parcial, del impuesto especial pagado, o por otros medios previstos por las normas que regulen cada ventaja fiscal.»

16 El artículo 16 de dicho Decreto Legislativo, titulado «Privilegio», establece en su apartado 3:

«Los créditos que ostenten los sujetos pasivos, una vez abonado el impuesto, sobre los adquirentes de los productos por los que han abonado el impuesto podrán repercutirse en la facturación [...]».

17 El artículo 52 del mismo Decreto Legislativo está redactado en los siguientes términos:

«1. La energía eléctrica (código NC 2716) estará sujeta a un impuesto especial, con los tipos establecidos en el anexo I, en el momento del suministro a los consumidores finales o en el momento

del consumo de la electricidad producida por el productor para su propio uso.

[...]

3. Estará exenta del impuesto especial la electricidad:

- a) utilizada para la actividad de producción de electricidad y para el mantenimiento de la capacidad de generación de electricidad;
- b) producida por instalaciones que funcionen a partir de fuentes renovables en el sentido de la legislación vigente en la materia, con una potencia disponible superior a 20 kW, consumida por las empresas de autoproducción en locales y lugares distintos de las viviendas;
- c) utilizada para la instalación y explotación de líneas ferroviarias de transporte de mercancías y pasajeros;
- d) utilizada para la instalación y explotación de líneas de transporte urbano e interurbano;
- e) consumida para cualquier aplicación en el domicilio registrado de los usuarios, con una potencia comprometida de hasta 3 kW, hasta un consumo mensual de 150 kWh. [...]

[...]»

18 El artículo 53 del Decreto Legislativo n.º 504/1995 dispone lo siguiente:

«1. Estarán obligados al pago del impuesto especial sobre la electricidad:

- a) las entidades que facturan la electricidad a los consumidores finales, denominados, en lo sucesivo, “vendedores”;

[...]».

19 El artículo 60 de este Decreto Legislativo establece lo siguiente:

«Las disposiciones del presente título, con excepción de las del artículo 52, [párrafo tercero], se aplicarán también a los impuestos adicionales a un impuesto especial sobre la electricidad, cuando sus disposiciones de aplicación sean las mismas que las previstas para el impuesto especial.»

*Decreto Legislativo n.º 23/2011*

20 El artículo 2, apartado 6, del decreto legislativo n.º 23 — Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (Decreto Legislativo n.º 23 por el que se establecen disposiciones relativas al federalismo fiscal municipal), de 14 de marzo de 2011 (GURI n.º 67, de 23 de marzo de 2011), preceptúa que, a partir del año 2012, en las regiones con estatuto ordinario deje de aplicarse el impuesto adicional sobre la electricidad previsto en el artículo 6, apartado 1, letras a) y b), del Decreto-ley n.º 511/1988. El impuesto adicional fue derogado definitivamente a partir del 1 de abril de 2012.

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

21 En virtud de un contrato celebrado el 1 de octubre de 2009, Hera Comm suministraba periódicamente electricidad a Falconeri.

22 Hasta el 1 de abril de 2012, fecha en la que se derogó el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988, Hera Comm abonaba al Tesoro Público italiano el impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad previsto en dicha disposición (en lo sucesivo, «impuesto adicional»). Hera Comm repercutió el impuesto así abonado a Falconeri, recuperando con ello íntegramente el contravalor de dicho impuesto.

- 23 Al considerar que el citado impuesto era contrario al Derecho de la Unión, Falconeri presentó una demanda de devolución de lo indebido ante el Tribunale di Bologna (Tribunal de Bolonia, Italia), solicitando que se condenara a Hera Comm a devolver los importes abonados por este concepto.
- 24 Mediante auto de 19 de abril de 2021, el Tribunale di Bologna (Tribunal de Bolonia) estimó esa demanda, al considerar que el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 era contrario al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, tal como ha sido interpretado por la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, y, por consiguiente, que debía excluirse su aplicación. Por lo tanto, al carecer de base jurídica los pagos efectuados por Falconeri en concepto de impuesto adicional, dicho órgano jurisdiccional condenó a Hera Comm a devolver las cantidades correspondientes, desde la expiración del plazo de transposición de la Directiva 2008/118 hasta la derogación del artículo 6, apartado 1, del Decreto-ley n.º 511/1988.
- 25 En consecuencia, Hera Comm procedió a la devolución de los cobros indebidos. Sin embargo, el 19 de mayo de 2021 interpuso recurso de apelación contra dicho auto ante la Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Apelación de Bolonia, Italia), órgano jurisdiccional remitente, alegando que el impuesto adicional era un mero incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, por lo que no constituía «otro gravamen indirecto», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.
- 26 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, en primer lugar, si el impuesto adicional debe considerarse como un impuesto diferente del impuesto especial sobre la electricidad, ya que solo constituye una fracción o un múltiplo de él. Precisa que ese impuesto especial y ese impuesto adicional tienen una estructura similar y regímenes que coinciden parcialmente. En concreto, dicho impuesto adicional incrementa el tipo del impuesto especial sobre la electricidad y se liquida, establece y recauda del mismo modo que el impuesto especial sobre la electricidad. En estas circunstancias, el impuesto adicional podría entenderse como un mero incremento del tipo del impuesto especial, por lo que no constituiría «otro gravamen indirecto» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la citada Directiva, y no estaría sujeto a la obligación de afectación a fines específicos, prevista en esa disposición.
- 27 En cambio, si se tratara de impuestos distintos, podría existir una contradicción entre la norma de Derecho interno, que estableció el impuesto adicional sin afectarlo a fines específicos, y el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que requiere tal afectación. De este modo, la posibilidad de repercutir el pago de dicho impuesto al cliente final depende de la resolución de esta contradicción.
- 28 Según el órgano jurisdiccional remitente, la interpretación literal, global y teleológica del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se opone a que el impuesto especial sobre la electricidad y el impuesto adicional se consideren un único impuesto indirecto. A su juicio, la citada Directiva no limita la potestad tributaria de los Estados miembros en función de las formas en las que puede ejercerse, sino desde la perspectiva de las finalidades perseguidas y de las repercusiones que los impuestos que resultan de ella producen en el mercado.
- 29 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente trata de dilucidar si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 puede producir efectos directos horizontales en el marco de un litigio entre particulares, como el litigio de que conoce. Más concretamente, se remite a la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la prohibición del efecto directo horizontal de las directivas, que, sin embargo, no permite expresamente determinar si esa prohibición se extiende o no al «efecto de exclusión», consistente en excluir la aplicación de la norma de Derecho interno contraria a una directiva.
- 30 Dicho órgano jurisdiccional considera que, según una primera corriente jurisprudencial nacional, al margen del efecto directo, horizontal o vertical, del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, procede excluir el artículo 6, apartados 1 y 2, del Decreto-ley n.º 511/1988 por razón del principio de la aplicabilidad inmediata de la interpretación del Derecho de la Unión dada por el Tribunal de Justicia sobre la base del artículo 267 TFUE. En cambio, según una segunda corriente jurisprudencial, la falta de efecto de las directivas «autoejecutivas» en las relaciones horizontales impide a un consumidor final invocar la Directiva 2008/118 frente a un proveedor y únicamente le deja abierta la vía de la acción de indemnización.

- 31 El órgano jurisdiccional remitente añade que, en el presente asunto, el auto dictado en primera instancia se inscribe en una jurisprudencia consolidada de la Corte di cassazione (Tribunal Supremo de Casación, Italia), según la cual las normas que regulan la devolución del impuesto adicional son compatibles con el Derecho de la Unión, puesto que, a falta de normas comunes a este respecto, corresponde a los Estados miembros regular tal devolución de conformidad con los principios de equivalencia y de efectividad. Según esta jurisprudencia nacional, el impuesto especial y el impuesto adicional constituyen dos impuestos distintos. Sin embargo, se excluye que este impuesto adicional responda al requisito de perseguir fines específicos, exigido en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, puesto que su único objetivo es «obtener los recursos necesarios para las finanzas de las entidades regionales y locales, con el fin de garantizar el cumplimiento de sus funciones institucionales».
- 32 El órgano jurisdiccional remitente precisa además que Hera Comm no es una empresa con participación pública ni está a cargo de un servicio público. Por lo tanto, la relación jurídica que mantiene con su cliente para la repercusión del impuesto adicional es de naturaleza horizontal. Según dicho órgano jurisdiccional, reconocer el efecto directo del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 en esa relación horizontal garantizaría plenamente la aplicación de los principios de equivalencia y de efectividad y evitaría discriminar de manera no razonable al cliente que no pudiera oponer a la otra parte contratante la ilegalidad del impuesto adicional cuyo peso económico ha soportado, basándose en que dicho impuesto es contrario al Derecho de la Unión.
- 33 En estas circunstancias, la Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Apelación de Bolonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Está comprendido el [impuesto] adicional [a] un impuesto especial sobre la electricidad que el Estado miembro aplica en forma de fracción o múltiplo del impuesto [especial] al que ya está sujeto el producto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos» del artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118], o debe entenderse por el contrario que constituye un incremento del tipo del impuesto especial, de manera que el Estado miembro está facultado para no destinarlo a los «fines específicos» exigidos por el artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118]?
- 2) Para el caso de que el [impuesto] adicional [a] un impuesto especial sobre la electricidad esté comprendido en el concepto de «otros gravámenes indirectos», ¿debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118], en el sentido de que cumple los requisitos para ser invocado por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional con el fin de:
- oponer al vendedor del producto sujeto al [impuesto] adicional [al] impuesto especial al que ese particular ha abonado el impuesto indirecto, que el gravamen impuesto por el Estado miembro al vendedor es ilegal al estar basado en una disposición nacional contraria a lo dispuesto en la citada Directiva;
  - obtener, por consiguiente, la devolución de las cantidades indebidamente pagadas del vendedor que se las ha repercutido?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Primera cuestión prejudicial***

- 34 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que un impuesto adicional al impuesto especial sobre un producto, que solo constituye una fracción o un múltiplo del impuesto especial al que ya está sujeto dicho producto, pero cuyos ingresos se destinan a entidades públicas distintas de aquella a la que se destina el impuesto especial, y que no sigue las normas de exención aplicables a este último, puede considerarse como un impuesto distinto de ese impuesto especial y estar comprendido, por tanto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de la citada disposición, gravamen que puede ser percibido por los Estados miembros en la medida en que persiga una finalidad específica, distinto del impuesto especial.

- 35 En el presente asunto, como se desprende de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, la estructura y el régimen del impuesto especial sobre la electricidad y del impuesto adicional coinciden parcialmente, ya que este último incrementa el tipo del primero y se liquida, establece y recauda del mismo modo que el primero. Según Hera Comm, el impuesto adicional solo constituye un incremento del impuesto especial sobre la electricidad y no un impuesto separado. Pues bien, conforme a las precisiones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, el auto dictado en primera instancia en el marco del litigio principal se inscribe en una corriente jurisprudencial nacional según la cual el impuesto especial y el impuesto adicional se consideran dos impuestos distintos.
- 36 Con carácter preliminar, procede señalar que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional (sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 45 y jurisprudencia citada).
- 37 A este respecto, de entrada, ha de indicarse que, conforme al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido, por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, sin que dichas normas incluyan las disposiciones relativas a las exenciones.
- 38 En lo que atañe, en particular, al concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de esta disposición, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este concepto designa los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de esta Directiva, distintos de los «impuestos especiales», en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos (sentencias de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 59, y de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 48).
- 39 A este respecto, en primer término, el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 consagra el principio según el cual esta Directiva establece el régimen general de los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de productos como la electricidad, armonizando las condiciones de percepción de los impuestos especiales, como enuncia el considerando 2 de dicha Directiva.
- 40 En segundo término, con arreglo al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96, la electricidad está incluida en el régimen tributario armonizado establecido por esta Directiva.
- 41 En tercer término, el Tribunal de Justicia ha precisado que la facultad reconocida a los Estados miembros por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 48 y jurisprudencia citada).
- 42 Toda vez que la imposición de la electricidad es, en virtud del artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 y del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96, objeto de armonización en el seno de la Unión Europea, solo puede admitirse un impuesto adicional que sea distinto del impuesto especial sobre la electricidad, en la medida en que no constituya un mero incremento del tipo, si cumple los requisitos establecidos en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.
- 43 En primer lugar, en cuanto al carácter distinto del impuesto adicional controvertido en el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende, por una parte, que la base imponible de este impuesto se calculaba de la misma manera que la del impuesto especial sobre la electricidad y, por otra parte, que dicho impuesto seguía las mismas normas de establecimiento, liquidación y recaudación que eran aplicables a aquel. Además, el hecho imponible del impuesto adicional era idéntico al del impuesto especial, a saber, el suministro y la venta de electricidad.

- 44 Dicho esto, para empezar, el beneficiario final del impuesto adicional era diferente del del impuesto especial. En efecto, como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, por la misma cantidad de electricidad distribuida a los consumidores finales, por una parte, el impuesto especial debía pagarse al Tesoro Público italiano y, por otra parte, el impuesto adicional beneficiaba a las entidades locales o regionales.
- 45 Además, el artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 permitía diferenciar la imposición de la electricidad en función del uso, del lugar de suministro y de la cantidad consumida. Pues bien, tales criterios de diferenciación no son aplicables al impuesto especial, puesto que no están previstos en las Directivas 2008/118 y 2003/96.
- 46 Por último, mientras que el artículo 52, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 504/1995 establecía, conforme a la Directiva 2003/96, determinadas exenciones de impuestos especiales, los sujetos pasivos del impuesto adicional no se beneficiaban de esas mismas exenciones.
- 47 Pues bien, como ha señalado la Comisión en sus observaciones escritas, si dicho impuesto adicional solo hubiera sido un incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, debería haberse regulado como este y ser objeto de las mismas exenciones previstas para él por el legislador nacional, de conformidad con la Directiva 2003/96.
- 48 De lo anterior se desprende que el impuesto adicional controvertido no puede considerarse un mero incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, como fracción o múltiplo de este, sino que puede constituir otro gravamen indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad objeto de la Directiva 2003/96.
- 49 En segundo lugar, procede recordar que, si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite, en esencia, a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales, ello se supedita al doble requisito de que tales gravámenes persigan uno o varios «fines específicos» y respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, sin que dichas normas incluyan las disposiciones relativas a las exenciones (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 35).
- 50 Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor del artículo 1, apartado 2, de esa misma Directiva (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 51 Por lo que respecta al primero de dichos requisitos, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un «fin específico», en el sentido de esta disposición, no debe ser exclusivamente presupuestario. Sin embargo, dado que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, este mero hecho no basta para excluir que un impuesto adicional pueda tener también una finalidad específica, en el sentido de la citada disposición, a menos que se prive de todo efecto útil a esta (sentencia de 14 de marzo de 2024, f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 52 En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que el objetivo perseguido por el impuesto adicional era, a tenor del preámbulo del Decreto-ley n.º 511/1988, «obtener los recursos necesarios para las finanzas de las entidades regionales y locales, con el fin de garantizar el cumplimiento de sus funciones institucionales». Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente indica que existe otro objetivo, hipotético, a saber, la contribución al servicio de eliminación de residuos, que, sin embargo, solo se presenta como potencial por la normativa nacional, y que no hay prueba alguna de que esa finalidad se haya perseguido efectivamente.
- 53 Ahora bien, la existencia de un «fin específico», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, no puede quedar demostrada por la mera afectación de los ingresos procedentes del impuesto de que se trate a la financiación de gastos generales que incumben a la entidad pública en un determinado ámbito. En efecto, de ser así, el supuesto fin específico no podría distinguirse de una

finalidad puramente presupuestaria (sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 40).

54 En estas circunstancias, sin perjuicio de la comprobación que deba realizar el órgano jurisdiccional remitente, que es el único competente para constatar y apreciar los hechos del litigio principal, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que el impuesto adicional, que solo parece perseguir una finalidad general de apoyo al presupuesto de las entidades territoriales, cumpla los criterios relativos a la finalidad específica contemplada en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (véase, en este sentido, el auto de 9 de noviembre de 2021, Agenzia delle dogane e dei monopoli — Ufficio delle dogane di Gaeta, C-255/20, EU:C:2021:926, apartados 38 y 39).

55 En lo que atañe al segundo de los requisitos, mencionado en el apartado 49 de la presente sentencia, el hecho de que el impuesto adicional siga las mismas normas de establecimiento, liquidación y percepción aplicables al impuesto especial sobre la electricidad permite concluir que fue concebido desde un principio por el legislador nacional como un impuesto que debe ser conforme con las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales.

56 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que un impuesto adicional al impuesto especial sobre un producto, que solo constituye una fracción o un múltiplo del impuesto especial al que ya está sujeto ese producto, pero cuyos ingresos se destinan a entidades públicas diferentes de aquellas a las que se destina el impuesto especial, y que no sigue las normas de exención aplicables a este último, puede considerarse como un impuesto distinto de ese impuesto especial e incluirse, por tanto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de la citada disposición, gravamen que los Estados miembros pueden percibir en la medida en que persiga una finalidad específica, distinto del impuesto especial.

### *Segunda cuestión prejudicial*

57 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 puede invocarse en un litigio entre particulares relativo a la devolución de un impuesto indebidamente pagado, basándose en que la disposición nacional que estableció ese impuesto es contraria al citado artículo 1, apartado 2, de modo que un órgano jurisdiccional nacional que conoce de tal litigio está obligado, únicamente sobre la base del Derecho de la Unión, a excluir la aplicación de dicha disposición nacional.

58 Con carácter preliminar, procede señalar que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado sobre cuestiones similares planteadas en un marco jurídico idéntico en el asunto que dio lugar a la sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi (C-316/22, EU:C:2024:301).

59 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha señalado que, en virtud del artículo 288 TFUE, párrafo tercero, el carácter obligatorio de una directiva, fundamento de la posibilidad de invocarla, solo existe respecto «al Estado miembro destinatario». De ello resulta, según reiterada jurisprudencia, que una directiva no puede crear, por sí sola, obligaciones a cargo de un particular y no puede, por consiguiente, ser invocada como tal contra dicha persona ante un tribunal nacional (sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, apartado 22 y jurisprudencia citada).

60 De ello se deduce que un órgano jurisdiccional nacional no está obligado, exclusivamente sobre la base del Derecho de la Unión, a abstenerse de aplicar una disposición de su Derecho interno contraria a una disposición del Derecho de la Unión si esta última disposición carece de efecto directo, sin perjuicio, no obstante, de la posibilidad de que dicho órgano jurisdiccional y toda autoridad administrativa nacional competente excluyan, sobre la base de ese Derecho interno, cualquier disposición de este último contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga tal efecto (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2022, Thelen Technopark Berlin, C-261/20, EU:C:2022:33, apartado 33).

61 Así pues, a pesar de la falta de efecto horizontal de una directiva, un órgano jurisdiccional nacional puede permitir a un particular invocar la ilegalidad, a la luz de una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva, de un impuesto que un vendedor le ha repercutido indebidamente, si la

legislación nacional le reconoce tal facultad, para obtener la neutralización de la carga económica adicional que, en definitiva, ha tenido que soportar, extremo que, en el litigio principal, corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente (sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, apartado 25).

- 62 Por añadidura, el Tribunal de Justicia ha admitido que los justiciables pueden invocar disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva no solo frente a un Estado miembro y todos los órganos de su Administración, sino también frente a organismos o entidades sometidos a la autoridad o al control del Estado o que dispongan de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares (sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 63 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha concluido que el artículo 288 TFUE, párrafo tercero, se opone a que un órgano jurisdiccional nacional no aplique, en un litigio entre particulares, una norma nacional que establece un impuesto indirecto contrario a una disposición clara, precisa e incondicional de una directiva no transpuesta o transpuesta incorrectamente, salvo si el Derecho interno dispone otra cosa o si la entidad contra la que se invoca el carácter contrario de dicho impuesto está sometida a la autoridad o al control del Estado o dispone de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares (sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, apartado 27). Corresponderá, en este caso, al órgano jurisdiccional remitente proceder a las comprobaciones necesarias para determinar si el proveedor de que se trata pertenece a alguna de estas categorías.
- 64 En todo caso, procede señalar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión, ya que el derecho a obtener la devolución de estos tributos es, en efecto, la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión que prohíben tales tributos (sentencia de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, apartado 20 y jurisprudencia citada).
- 65 A este respecto, es preciso recordar que, a falta de normativa de la Unión en la materia, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones procesales en las que haya de ejercerse este derecho a obtener el reembolso de dicha carga económica, en el bien entendido de que tales condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad (sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 66 En particular, si tal devolución resultara imposible o excesivamente difícil de obtener de los proveedores en cuestión, el principio de efectividad exigiría que el consumidor final pudiera reclamar la devolución directamente al Estado miembro de que se trate (sentencia de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile y Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 67 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional que conoce de un litigio entre particulares relativo a la devolución de un impuesto pagado indebidamente, basándose en que las disposiciones del Derecho nacional que establecieron ese impuesto son contrarias al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y que constata la imposibilidad de interpretar esas disposiciones del Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión, no está obligado, únicamente sobre la base del Derecho de la Unión, a excluir la aplicación de esas disposiciones del Derecho nacional. No obstante, el Derecho de la Unión exige que, en caso de imposibilidad o de dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado, el consumidor final pueda dirigir su solicitud de devolución directamente al Estado miembro de que se trate.

## **Costas**

- 68 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 Primera) declara:

- 1) **El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE,**

**debe interpretarse en el sentido de que**

**un impuesto adicional al impuesto especial sobre un producto, que solo constituye una fracción o un múltiplo del impuesto especial al que ya está sujeto ese producto, pero cuyos ingresos se destinan a entidades públicas diferentes de aquellas a las que se destina el impuesto especial, y que no sigue las normas de exención aplicables a este último, puede considerarse como un impuesto distinto de ese impuesto especial e incluirse, por tanto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de la citada disposición, gravamen que los Estados miembros pueden percibir en la medida en que persiga una finalidad específica, distinto del impuesto especial.**

- 2) **El Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que un órgano jurisdiccional nacional que conoce de un litigio entre particulares relativo a la devolución de un impuesto pagado indebidamente, basándose en que las disposiciones del Derecho nacional que establecieron ese impuesto son contrarias al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, y que constata la imposibilidad de interpretar esas disposiciones del Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión, no está obligado, únicamente sobre la base del Derecho de la Unión, a excluir la aplicación de esas disposiciones del Derecho nacional. No obstante, el Derecho de la Unión exige que, en caso de imposibilidad o de dificultad excesiva para obtener del proveedor la devolución del impuesto indebidamente pagado, el consumidor final pueda dirigir su solicitud de devolución directamente al Estado miembro de que se trate.**

Firmas