

Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

SRA. MAJA BRKAN

presentadas el 29 de octubre de 2025 ([1](#))

Asunto T-653/24

Accorinvest,

Société Générale SA

contra

Ministre de l'Économie, des Finances et de la Souveraineté industrielle et numérique

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)]

« Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Impuestos especiales — Directiva 2008/118/CE — Electricidad — Otros gravámenes indirectos — Repercusión del impuesto al consumidor »

Introducción

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 planteado en el contexto de un litigio entre las sociedades Accorinvest y Société Générale SA, en su condición de consumidores finales de electricidad, y el Estado francés en relación con la devolución de un gravamen adicional al impuesto especial sobre la electricidad previsto por la normativa francesa.
3. En efecto, en Francia, la loi relative au service public de l'électricité et du gaz et aux entreprises électriques et gazières (Ley relativa al Servicio Público de la Electricidad y del Gas y a las Compañías Eléctricas y de Gas), de 9 de agosto de 2004 (en lo sucesivo, «Ley de 9 de agosto de 2004») instauró una contribución tarifaria de despacho (en lo sucesivo, «CTD»). En el presente asunto debe examinarse si la CTD puede considerarse «otro gravamen indirecto» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y si está comprendida en el ámbito de aplicación de esa disposición.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2008/118

4. La Directiva 2008/118 ha sido derogada por la Directiva (UE) 2020/262. (2) Sin embargo, la Directiva 2008/118 sigue siendo aplicable *ratione temporis* a los hechos del litigio principal.

5. Según el considerando 2 de la Directiva 2008/118:

«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.»

6. El artículo 1 de la referida 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.

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

- a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;
- b) prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios.

[...]»

Directiva 2003/96

7. El artículo 4 de la Directiva 2003/96 establece lo siguiente:

«1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

Derecho francés

8. El artículo 18 de la Ley de 9 de agosto de 2004 tiene la siguiente redacción:

«I. Se crea en favor de la Caisse nationale des industries électriques et gazières [(Caja Nacional de las Industrias Eléctricas y Gasísticas, Francia)] una contribución tarifaria sobre los servicios de transporte y de distribución de electricidad [...]

[...]

II. Serán deudores de dicha contribución tarifaria:

1º En el sector de la electricidad:

- a) los gestores de las redes públicas de transporte o de distribución que la recauden de los consumidores [...] con los que hayan suscrito un contrato de acceso a la red, sumada a la tarifa de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución [...];
- b) los proveedores de electricidad que la recauden de los consumidores [...], sumada al precio de venta de electricidad aplicado, cuando dichos proveedores hayan celebrado un contrato de acceso a las redes [...] con objeto de abastecer a estos consumidores;
- c) los proveedores de electricidad que la recauden, sumada a las tarifas de venta [...]

III. La base para el cálculo de la contribución tarifaria será:

1º En el sector de la electricidad:

- la parte fija, antes de impuestos, de la tarifa de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución de electricidad, cuando la contribución tarifaria se devengue en virtud de lo dispuesto en el apartado II, punto 1, letra a);
- la parte fija, antes de impuestos, de la parte relativa a la utilización de las redes, incluida en el precio de venta de la electricidad, cuando la contribución tarifaria se devengue en virtud de lo dispuesto en el apartado II, punto 1, letra b);
- la parte fija, antes de impuestos, de la parte relativa a la utilización de las redes, incluida en las tarifas reguladas de venta de electricidad, cuando la contribución tarifaria se devengue en virtud de lo dispuesto en el apartado II, punto 1, letra c)

[...]

IV. La contribución tarifaria se devengará, en virtud de los contratos celebrados por las personas mencionadas en el apartado II para la realización de las prestaciones mencionadas en el apartado I, en el momento del cobro de los pagos a cuenta o del precio por el deudor o, a elección de este último, en el momento del adeudo; en ese supuesto, se devengará en cualquier caso en el momento del cobro de los pagos a cuenta o del precio, si precede al adeudo.

[...]

VII. Mediante decreto adoptado previo dictamen del Conseil d'État [(Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)] se establecerán las disposiciones de aplicación del presente artículo.»

9. El artículo 1 del décret n.º 2005-123 relatif à la contribution tarifaire sur les prestations de transport et de distribution d'électricité et de gaz naturel (Decreto n.º 2005-123 relativo a la Contribución Tarifaria sobre los Servicios de Transporte y de Distribución de Electricidad y Gas Natural), de 14 de febrero de 2005, en su versión aplicable hasta el 1 de agosto de 2017, enuncia lo siguiente:

«I. La parte fija, antes de impuestos, de la tarifa de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución de electricidad a que se refiere el artículo 18, apartado III, punto 1, de la Ley de 9 de agosto de 2004 antes citada está constituida por la suma de los siguientes conceptos:

- el componente anual de gestión, según se define dicha expresión en la decisión de aprobación de las tarifas de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución en vigor;
- el componente anual de contadores, según se define dicha expresión en la decisión de aprobación de las tarifas de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución en vigor;
- la parte fija del componente anual de extracciones [...];

- la parte fija del componente anual de alimentación complementaria y de reserva [...]».

10. A tenor del artículo 1 del Decreto n.º 2005-123, en su redacción resultante del Decreto de 28 de julio de 2017, aplicable a partir del 1 de agosto de 2017:

«[...] La parte fija, antes de impuestos, de la tarifa de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución de electricidad está constituida por la suma de los componentes de la tarifa según se definen en las decisiones sobre las tarifas de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución de electricidad en vigor, enumerados en los puntos 1 a 4:

- 1º el componente anual de gestión;
- 2º el componente anual de contadores;
- 3º la parte fija del componente anual de extracciones. Esta parte fija está constituida por los términos que figuran en las fórmulas de fijación de tarifas relativas a este componente, que dependen de las potencias contratadas, con exclusión de los componentes mensuales por superación del límite de potencia contratada;
- 4º la parte fija del componente anual de alimentación complementaria y de reserva. Esta parte fija está constituida por el componente anual de la alimentación complementaria y de reserva, con exclusión del término de energía y de los componentes mensuales por superación del límite de potencia contratada cuando la alimentación de reserva esté situada en un nivel de tensión distinto del de la alimentación principal.»

11. A tenor del artículo 2 del Decreto n.º 2005-123, «el proveedor de electricidad que recaude la contribución tarifaria en virtud del artículo 18, apartado II, punto 1, letras b) o c), de la Ley de 9 de agosto de 2004 antes citada calculará en el precio o la tarifa de venta, de conformidad con el artículo 1, la parte fija antes de impuestos de la parte relativa a la utilización de las redes.»

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. Accorinvest y Société Générale son dos sociedades francesas que, en su condición de consumidoras finales de electricidad, han soportado la CTD.

13. En dos procedimientos distintos, ambas sociedades solicitaron al tribunal administratif de Paris (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) que condenara al Estado francés a pagarles una indemnización por un importe correspondiente a las cantidades que habían pagado en concepto de CTD durante los años 2016 a 2018 y durante los años 2017 y 2018, respectivamente. En opinión de las citadas sociedades, la CTD no respeta lo dispuesto en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. El tribunal administratif de Paris (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de París) desestimó dichas demandas, mediante dos autos de 26 de abril de 2021, por haber sido presentadas ante una jurisdicción que carecía de competencia para conocer de ellas.

14. Mediante dos sentencias de 17 de mayo de 2023, la cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) anuló dichos autos y desestimó las demandas al considerar que, al no existir una relación directa e indisociable entre la CTD y el consumo de electricidad, dicha contribución no constituía un impuesto indirecto que gravase directa o indirectamente el consumo de electricidad y que, por tanto, no estaba comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

15. Accorinvest y Société Générale interpusieron sendos recursos de casación contra estas sentencias de la cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París) ante el órgano jurisdiccional remitente en los que alegan que la contribución de que se trata constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad por el mero hecho de que existe un mecanismo legal para la repercusión de este impuesto al consumidor final. Arguyen asimismo que la contribución de que se trata está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, al existir una relación directa e indisociable entre la CTD y el consumo de electricidad.

Alegan, en particular, que el contrato de acceso a las redes en virtud del cual se devenga dicho gravamen está necesariamente ligado a un contrato de suministro de electricidad al consumidor final y que la parte fija de las tarifas de utilización de las redes públicas de electricidad que sirve de base para la cuantificación de este gravamen depende, en particular, de la potencia contratada por el propio consumidor final, normalmente asociada a su perfil de consumo.

16. En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Deben interpretarse las disposiciones del artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que el hecho de que exista un mecanismo legal para la repercusión del impuesto al consumidor final de un producto objeto de impuestos especiales implica por sí solo la existencia de una relación directa e indisociable entre el referido impuesto y el consumo de ese producto, de modo que debe considerarse un gravamen indirecto a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118], aun cuando el cálculo de su importe se efectúe con independencia de la cantidad de producto efectivamente consumida?
- 2) ¿Deben interpretarse las disposiciones del artículo 1, apartado 2, de la Directiva [2008/118] en el sentido de que un gravamen, como la [CDT], cuya cuantificación se basa en la parte fija de las tarifas de utilización de las redes públicas de electricidad, con exclusión de la parte variable de dichas tarifas —que es la única que viene determinada por la cantidad de electricidad consumida—, pero que se devenga en virtud de los contratos de acceso a la red suscritos por los consumidores o sus proveedores, presenta una relación directa e indisociable con el consumo de electricidad, de modo que debe considerarse un gravamen indirecto a efectos de dichas disposiciones?»

Análisis

17. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que propongo abordar conjuntamente, 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 una contribución como la que constituye el objeto del litigio principal, que se recauda por la utilización de las redes de transporte y de distribución de electricidad, se basa en la parte fija de la tarifa de utilización de las redes públicas de electricidad y se repercute al consumidor a través de un mecanismo legal, está comprendida en el concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de la referida disposición.

18. Para responder a esta cuestión, procede definir, en primer término, el concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. En segundo término, examinaré con más detenimiento el criterio, desarrollado por la jurisprudencia, (3) de la relación directa e indisociable entre un gravamen y el consumo de un producto sujeto a impuestos especiales y, en particular, si esa relación debe existir con un acto de consumo de electricidad o con la cantidad de electricidad consumida. En tercer término, centraré mi análisis en determinar si esa relación directa e indisociable puede deducirse exclusivamente de la repercusión del gravamen al consumidor. En cuarto término, procederá determinar, sobre la base de esta interpretación, si la CTD puede calificarse de «otro gravamen indirecto» en el sentido de la referida disposición.

Sobre el concepto de «otro gravamen indirecto»

19. Procede señalar, con carácter preliminar, que la calificación de un impuesto, de una tasa, de un derecho o de una 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. (4)

20. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 dispone que los Estados miembros pueden imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido (IVA).

21. La Directiva 2008/118 no define el concepto de «otro gravamen indirecto» sobre la electricidad en el sentido de dicha disposición. Sin embargo, conforme a la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el concepto de «otros gravámenes indirectos» 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. (5)

22. A este respecto, de la jurisprudencia resulta que debe existir una relación directa e indisociable entre ese impuesto y el consumo de electricidad. (6) Eso significa que ha de examinarse si ese impuesto grava un elemento que tiene una relación directa e indisociable con el consumo de electricidad, de manera que, al someter ese elemento a imposición, deba considerarse que el impuesto grava el propio consumo de electricidad. En efecto, un impuesto que no grave el consumo de electricidad no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2008/118. (7)

23. Pues bien, en el presente asunto, las demandantes en el litigio principal alegan que basta con que el impuesto controvertido grave el acto de consumir electricidad y que no es necesario que esté vinculado a cantidades de electricidad.

24. Así pues, en mi opinión, para interpretar el concepto de «otros gravámenes indirectos» y determinar el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, es necesario aclarar si el criterio que determina la existencia de una relación directa e indisociable entre un impuesto indirecto y el consumo de electricidad es una relación con un *acto de consumo* de electricidad o si es necesario que exista una relación entre el impuesto y las *cantidades* de electricidad *consumidas*.

¿Debe existir una relación directa e indisociable con un acto de consumo de electricidad o con las cantidades de electricidad efectivamente consumidas?

25. Según reiterada jurisprudencia, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también el contexto en el que se inscribe y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte. (8)

26. En primer lugar, el tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no precisa si la relación directa e indisociable debe existir con el acto de consumir o con las cantidades consumidas. En efecto, del punto 20 de las presentes conclusiones resulta que la Directiva 2008/118 no define el concepto de «otros gravámenes indirectos», mientras que, según se desprende del punto 22, el Tribunal de Justicia ha desarrollado en su jurisprudencia el requisito de la «relación directa e indisociable con el consumo» del producto sujeto a impuestos especiales. Por lo tanto, el tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no permite determinar, por sí solo, si, para atribuir a un gravamen la calificación de «otro gravamen indirecto» en el sentido de la citada disposición, basta la relación directa e indisociable con el acto de consumo de electricidad.

27. En estas circunstancias, debe examinarse el contexto del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, así como los objetivos que persigue esa norma.

28. En lo que respecta, en segundo lugar, al contexto de la citada disposición, procede señalar que el artículo 1 de la Directiva 2008/118 distingue, en su estructura, entre tres situaciones.

29. 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 en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de determinados productos sujetos a impuestos especiales, entre los que figura la electricidad, que está regulada por la Directiva 2003/96.

30. En segundo término, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 autoriza a los Estados miembros a aplicar otros gravámenes «con fines específicos», siempre que respeten las normas aplicables a los impuestos especiales y al IVA. Así, frente a la obligación de los Estados miembros de aplicar el impuesto especial armonizado previsto en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 a los productos sujetos a impuestos especiales enumerados en esa disposición, el artículo 1, apartado 2, de la referida Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales en determinadas condiciones. El Tribunal de Justicia ha precisado que esa facultad reconocida a los Estados miembros 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. (9)

31. En tercer término, del artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 se desprende que los Estados miembros conservan la facultad de introducir o mantener impuestos que graven productos distintos de los sujetos a impuestos especiales [letra a)] y prestaciones de servicios, incluidos los relacionados con productos sujetos a impuestos especiales, que no tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios [letra b)], siempre que no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.

32. Como señala la Comisión Europea, una interpretación en el sentido de que puede considerarse que un impuesto relacionado con un *acto de consumo* de electricidad, pero que no está vinculado a la *cantidad* efectivamente *consumida*, tiene una relación directa e indisoluble con ese consumo privaría de efecto útil al artículo 1, apartado 3, letra b), de la Directiva 2008/118. En efecto, en ese caso, todos los impuestos relacionados con el acto de consumir electricidad podrían calificarse de «otro gravamen indirecto» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y estarían comprendidos en el ámbito de aplicación de esta disposición, lo que supondría privar de sustancia al artículo 1, apartado 3, letra b), de dicha Directiva.

33. En el contexto de la interpretación contextual también debe tenerse en cuenta la Directiva 2003/96, por la que se reestructura el régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, a la que se refiere el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118. En efecto, el régimen de los impuestos especiales se rige a la vez por una directiva general que establece el régimen general de los impuestos especiales (en este caso, *ratione temporis*, la Directiva 2008/118) (10) y por varias directivas específicas que armonizan las bases imponibles y los tipos impositivos mínimos de los productos sujetos a impuestos especiales, a saber, la Directiva 2003/96 en lo que respecta a los productos energéticos y la electricidad.

34. El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2003/96 impone a los Estados miembros la obligación de respetar ciertos niveles mínimos de imposición para esos productos, mientras que el artículo 4, apartado 2, de la referida Directiva define el «nivel de imposición» que los Estados miembros aplican a los productos de que se trata como «la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la *cantidad* de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo» (el subrayado es mío). Así, dado que esos umbrales se aplican a la carga total de los impuestos indirectos, esos niveles mínimos de imposición incluyen los «otros gravámenes indirectos» previstos en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (11) y se evalúan con respecto a los niveles efectivos de consumo de electricidad.

35. Así pues, de la interpretación contextual se desprende, en mi opinión, que un impuesto grava el consumo de electricidad y puede ser considerado «otro gravamen indirecto», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si existe una relación directa e indisoluble con la cantidad de electricidad consumida y no solo con el acto de consumir.

36. En tercer lugar, esta interpretación se ve corroborada por los objetivos perseguidos por la Directiva 2008/118.

37. A este respecto, según el considerando 2 de la Directiva 2008/118, esta pretende armonizar las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos comprendidos en su ámbito de aplicación, a fin de garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior.

38. Así, como resulta del punto 29 de las presentes conclusiones, el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 insta un impuesto especial armonizado para una lista limitada de productos, enumerados en esa disposición, entre los que se incluye la electricidad, regulada por la Directiva 2003/96.

39. De ello se desprende que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que, en esencia, permite a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales, al ser una disposición que establece una excepción al principio de armonización de las condiciones para gravar con impuestos especiales los productos comprendidos en su ámbito de aplicación, debe ser objeto de interpretación estricta. (12) Es cierto que, en la jurisprudencia derivada de la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (13) y del auto de 9 de noviembre de 2021, Agenzia delle dogane e dei

monopoli, (14) esa apreciación del Tribunal de Justicia se refería a una de las condiciones acumulativas previstas en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, a saber, al concepto de «fines específicos» y no al propio concepto de «otros gravámenes indirectos». Sin embargo, a la luz de la reiterada jurisprudencia según la cual las excepciones han de interpretarse de modo estricto para que las normas generales no queden vaciadas de contenido, (15) creo que debe aplicarse el mismo enfoque al ámbito de aplicación de la excepción prevista en esa disposición y, por ende, a la interpretación del concepto de «otros gravámenes indirectos». (16)

40. Así pues, en mi opinión, el concepto de «otros gravámenes indirectos» también debe interpretarse de manera restrictiva, lo que excluye que un impuesto que solo guarde relación con el acto de consumir de electricidad pueda estar comprendido en el ámbito de aplicación de dicha disposición.

41. Como ha señalado la Comisión en la vista, si los «otros gravámenes indirectos» a que se refiere el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 incluyeran impuestos que no gravaran efectivamente el consumo de electricidad, es decir, que no guardaran relación con la cantidad de electricidad consumida, el objetivo de armonización de la citada Directiva, consistente en facilitar la libre circulación de los productos sujetos a impuestos especiales, podría verse perjudicado, pues existiría el riesgo de obstaculizar el comercio de los productos sujetos a impuestos especiales entre los Estados miembros mediante gravámenes adicionales. En efecto, la Directiva 2008/118 pretende, en particular, armonizar en todos los Estados miembros las normas relativas a la exigibilidad del impuesto (17) y las relativas a la circulación y a los controles de los productos sujetos a impuestos especiales, lo que permite facilitar la circulación de esos productos. Pues bien, el impuesto especial armonizado previsto en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118 es un gravamen sobre el consumo basado en la cantidad de los productos sujetos a impuestos especiales que se ofrecen a los consumidores. (18) La existencia de otros gravámenes sobre los mismos productos no vinculados al consumo efectivo de esos productos podría dar lugar a formalidades adicionales ligados a su control. De este modo, la multiplicación de tales gravámenes junto al impuesto especial armonizado podría obstaculizar los intercambios de productos sujetos a impuestos especiales entre los Estados miembros.

42. De estos elementos se desprende, en mi opinión, que un impuesto solo puede calificarse de «otro gravamen indirecto» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 si existe una relación directa e indisociable entre dicho impuesto y las *cantidades* de electricidad *consumidas*, y no solo con el *acto de consumir* electricidad.

43. La importancia de las cantidades de producto consumidas queda confirmada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Así, en la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, (19) el Tribunal de Justicia consideró que un impuesto sobre los elementos combustibles de reactores nucleares no presentaba un vínculo directo e indisociable con el consumo de electricidad, en la medida en que ese impuesto podía percibirse como consecuencia del inicio de una reacción en cadena automantenida, sin que se produjese necesariamente siquiera ni, en consecuencia, se consumiese una *cantidad* de electricidad.

44. Además, en la sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park, el Tribunal de Justicia declaró que el impuesto objeto del citado asunto se calculaba en función exclusivamente de la condición de productor de electricidad, sobre la base de los ingresos de los sujetos pasivos parcialmente fijados y, por tanto, con independencia de la *cantidad* de electricidad efectivamente producida e incorporada al sistema eléctrico. (20) El Tribunal de Justicia concluyó que no existía una relación directa e indisociable entre este impuesto y el consumo de electricidad. (21)

45. De ello se desprende, desde mi punto de vista, que la relación directa e indisociable entre el impuesto y el consumo del producto sujeto a impuestos especiales debe referirse a las cantidades de electricidad consumidas y no únicamente al acto de consumir electricidad.

Sobre la repercusión del impuesto al consumidor final

46. De la resolución de remisión se sigue que, en virtud del artículo 18, apartado II, de la Ley de 9 de agosto de 2004, los gestores de las redes públicas de transporte o de distribución o los proveedores de electricidad adeudan la CTD, pero la recaudan de los consumidores.

47. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la repercusión íntegra y transparente de la CTD al consumidor final basta para concluir que existe una relación directa e indisociable con el consumo de electricidad.
48. Desde mi punto de vista, varios elementos abogan en favor de una respuesta negativa a esta pregunta.
49. En primer término, se desprende del punto 45 de las presentes conclusiones que, para que un impuesto pueda calificarse de «otro gravamen indirecto», la relación directa e indisociable entre ese impuesto y el consumo del producto sujeto a impuestos especiales debe referirse a las cantidades de electricidad consumidas. Por consiguiente, creo que el mero hecho de que un impuesto se repercuta íntegramente al consumidor final de electricidad, incluso a través de un mecanismo legal, no basta por sí solo para concluir que existe una relación directa e indisociable entre ese impuesto y el consumo de electricidad.
50. En segundo término, en mi opinión, esta interpretación ha sido corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
51. Por un lado, como recordó el Abogado General Campos Sánchez-Bordona en sus conclusiones presentadas en el asunto Messer France, (22) el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS — Fondazione Santa Lucia, (23) indicó tres elementos inherentes a los impuestos indirectos:
- la obligación legal de abonar su importe y, en caso de incumplimiento, la competencia de las autoridades para ejercer acciones legales contra el deudor;
 - el destino de las sumas exigidas, que han de encaminarse a financiar objetivos de interés general, de acuerdo con los criterios de reparto establecidos por las autoridades públicas;
 - su posible repercusión al consumidor final del bien o del servicio suministrado, mediante su inclusión en el montante de la factura que se le presenta, cuyo importe suele estar relacionado con las cantidades de producto o de servicio consumidas.
52. Así pues, la repercusión de un impuesto al consumidor es, sin duda, una de las características de los impuestos indirectos. Sin embargo, el mero hecho de repercutir el impuesto al consumidor no significa automáticamente que dicho impuesto tenga una relación directa e indisociable con el consumo de electricidad.
53. Por otro lado, es preciso destacar que, a efectos de determinar si un impuesto podía calificarse de «otro gravamen indirecto» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, el Tribunal de Justicia ha tenido en cuenta, en varias ocasiones, si se podía repercutir o no al consumidor. (24) No obstante, el Tribunal de Justicia también ha examinado los métodos de cálculo de esas contribuciones para determinar si constituían otros gravámenes indirectos en el sentido de la referida disposición. (25)
54. Así, de todo lo anterior colijo que la repercusión íntegra de una contribución como la CTD, que se adeuda con independencia del nivel de consumo de electricidad, no basta, como tal, para concluir que esa contribución sea otro gravamen indirecto, sino que constituye un elemento que debe tenerse en cuenta a efectos de la calificación de «otro gravamen indirecto», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

¿Puede calificarse la CTD de «otro gravamen indirecto» en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118?

55. Para determinar si la CTD puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, debe comprobarse si esa contribución constituye un impuesto indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad al que se refiere la Directiva 2003/96.
56. En primer lugar, del artículo 18, apartado I, de la Ley de 9 de agosto de 2004 se desprende que la CTD es una contribución sobre el transporte y la distribución de electricidad. Así, el hecho imponible de la CTD es la suscripción por el consumidor de un contrato de acceso a la red pública de distribución, ya sea este un único contrato celebrado con los proveedores de electricidad que abarque tanto el acceso a la red como el suministro de electricidad o un contrato diferente del contrato de suministro celebrado con los gestores de

redes públicas de transporte o de distribución. (26) De este modo, el hecho imponible de la CTD, es decir, el uso de las redes de transporte y de distribución de electricidad, es anterior a cualquier consumo de electricidad, aunque, por lo general, todo contrato de despacho de electricidad estará vinculado a un contrato de suministro de electricidad.

57. En segundo lugar, en lo que respecta a los métodos de cálculo de la CTD, procede destacar que esa contribución se basa en la parte fija, antes de impuestos, de la tarifa de utilización de las redes públicas de transporte y de distribución de electricidad, que, en virtud del artículo 1 del Decreto n.º 2005-123, de 14 de febrero de 2005, está constituida por el componente de gestión, (27) el componente de contadores, (28) la parte fija del componente de extracciones (29) y la parte fija del componente anual de alimentación complementaria y de reserva. (30) Como ha alegado la Comisión en la vista, estos elementos se fijan anualmente sin variaciones.

58. En primer término, de la resolución de remisión resulta que el componente de gestión, el componente de contadores y la parte fija del componente anual de alimentación complementaria y de reserva no guardan relación con el consumo de electricidad. (31)

59. En segundo término, en cuanto a la parte fija del componente anual de extracciones, esta dependerá especialmente del nivel de tensión, de la opción tarifaria y de la potencia contratada por el consumidor. (32) Las demandantes en el litigio principal alegan que la parte fija del componente de extracciones es, en realidad, variable, dado que cambia en función de la potencia y de las opciones tarifarias elegidas por el consumidor según sus necesidades, lo que demuestra, a su juicio, que la CTD está relacionada con el consumo de electricidad.

60. Ahora bien, de los autos a disposición del Tribunal de Justicia resulta que las opciones tarifarias y la potencia contratadas por el consumidor guardan relación con una *estimación futura* de su consumo de electricidad, pero no con su consumo *efectivo*.

61. En efecto, el consumidor contratará una opción tarifaria y una potencia antes de realizar cualquier tipo de consumo de electricidad. De este modo, las decisiones del consumidor se basarán en su perfil de consumo y su manera de consumir electricidad en función de una estimación de sus necesidades, pero no guarda una relación directa con el volumen efectivo de la electricidad que consuma.

62. El Gobierno francés ha precisado en la vista que la potencia contratada determina la cantidad máxima de electricidad que un consumidor puede extraer de la red en un momento concreto. (33) De este modo, el consumidor estima la potencia que considera que va a necesitar en el futuro en función de las necesidades derivadas de sus actividades o de sus aparatos eléctricos. Por lo tanto, la potencia representa el derecho a un consumo máximo de electricidad potencial que el consumidor usará más o menos. (34) Es incluso posible —por ejemplo, en el supuesto de una vivienda vacacional que no está ocupada durante parte del año— que el consumidor no consuma nada de electricidad durante un período determinado.

63. Además, como han precisado las demandantes en el litigio principal y el Gobierno francés en la vista, si el consumidor contrata una potencia mucho más alta que su consumo efectivo, puede modificar su contrato a la baja para que su potencia contratada responda efectivamente a sus necesidades. Las tarifas de utilización de las redes públicas de electricidad y la CTD se ajustan entonces de cara al futuro, pero no se devuelve al consumidor la CTD pagada en el pasado y calculada sobre la base de una potencia que no correspondía a sus necesidades.

64. Así, aunque, como aducen las demandantes en el litigio principal, la potencia contratada guarde una cierta relación con el consumo futuro de electricidad del consumidor, la base imponible de la CTD no tiene una relación directa con una cantidad de electricidad efectivamente consumida y dicha CTD podría cobrarse incluso aunque no se haya introducido en la red ninguna cantidad de electricidad o aunque el consumidor no la haya consumido.

65. Además, como ha señalado la Comisión en la vista, la tarificación de la parte fija del componente de extracción también tiene en cuenta los costes soportados por los gestores de las redes públicas de transporte y de distribución de electricidad por el consumo máximo potencial de los consumidores y su reparto horario, lo cual está vinculado al consumo potencial de electricidad por parte del consumidor, pero no a su consumo efectivo.

66. En tercer lugar, es cierto que la CTD se repercute íntegramente al consumidor final de electricidad. (35) Sin embargo, según se desprende del anterior punto 49, creo que el mero hecho de que un impuesto se repercuta íntegramente al consumidor final no basta, como tal, para concluir que existe una relación directa e indisociable entre ese impuesto y el consumo de electricidad. Pues bien, de los puntos 58 a 64 de las presentes conclusiones resulta que el hecho imponible de la CTD es anterior a cualquier consumo de electricidad y que el importe de esa contribución se calcula con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente consumida por el consumidor.

67. Por lo tanto, no puede identificarse una relación directa e indisociable entre la CTD y el consumo de electricidad. Por consiguiente, dado que la CTD no constituye un impuesto indirecto que grave directa o indirectamente el consumo de electricidad al que se refiere la Directiva 2003/96, no puede, en mi opinión, estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Conclusión

68. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal General que responda a las cuestiones planteadas por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) del siguiente modo:

«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

una contribución como la que constituye el objeto del litigio principal, que se percibe por la utilización de las redes de transporte y de distribución de electricidad, se basa en la parte fija de las tarifas de utilización de las redes públicas de electricidad y se repercute al consumidor a través de un mecanismo legal, no está comprendida en el concepto de “otros gravámenes indirectos”, en el sentido de dicha disposición.»

Sra. Maja Brkan

Presentadas en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de octubre de 2025.

Firmas

[1](#) Lengua original: francés.

[2](#) Directiva 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).

[3](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291), apartados 22 y 23.

[4](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), apartado 45 y jurisprudencia citada.

[5](#) Véase la sentencia de 19 de junio de 2025, Hera Comm (C-645/23, EU:C:2025:454), apartado 38 y jurisprudencia citada.

[6](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291), apartados 22 y 23.

[7](#) Sentencia de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen y otros (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705), apartado 63.

[8](#) Sentencias de 17 de noviembre de 1983, Merck (292/82, EU:C:1983:335), apartado 12, y de 30 de abril de 2025, Generalstaatsanwaltschaft Frankfurt am Main (Exportación de dinero en efectivo a Rusia) (C-246/24, EU:C:2025:295), apartado 18 y jurisprudencia citada.

[9](#) Sentencia de 19 de junio de 2025, Hera Comm (C-645/23, EU:C:2025:454), apartado 41 y jurisprudencia citada.

[10](#) Entretanto, la Directiva 2008/118 ha sido derogada y sustituida por la Directiva 2020/262.

[11](#) Esta conclusión se desprende, en particular, de la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 65, y de las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en el asunto IRCCS — Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287), punto 40, y en el asunto Messer France (C-103/17, EU:C:2018:170), punto 54.

[12](#) Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 39 y jurisprudencia citada, y auto de 9 de noviembre de 2021, Agenzia delle dogane e dei monopoli — Ufficio delle dogane di Gaeta (C-255/20, no publicado, EU:C:2021:926), apartado 32.

[13](#) C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 39 y jurisprudencia citada.

[14](#) C-255/20, no publicado, EU:C:2021:926, apartado 32.

[15](#) Sentencia de 22 de abril de 2010, Comisión/Reino Unido (C-346/08, EU:C:2010:213), apartado 39 y jurisprudencia citada.

[16](#) Véanse, para un planteamiento similar en relación con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, cuya redacción no difiere, en esencia, de la del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, las conclusiones del Abogado General Saggio presentadas en el asunto EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:1999:342), punto 38, y las del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694), punto 16.

[17](#) Considerando 8 de la Directiva 2008/118.

[18](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 28 de enero de 2016, BP Europa (C-64/15, EU:C:2016:62), apartado 32.

[19](#) C-5/14, EU:C:2015:354, apartado 63.

[20](#) C-220/19, EU:C:2021:163, apartados 57 y 58.

[21](#) C-220/19, EU:C:2021:163, apartado 59.

[22](#) C-103/17, EU:C:2018:170, punto 31.

[23](#) C-189/15, EU:C:2017:17.

[24](#) Véanse las sentencias de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 64; de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen y otros (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705), apartado 50, y de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), apartado 54.

[25](#) Sentencias de 18 de enero de 2017, IRCCS — Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), apartado 38; de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelen y otros (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705), apartados 49 a 51, y de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), apartado 55.

[26](#) Véase el artículo 18, apartado IV, de la Ley de 9 de agosto de 2004 y las conclusiones de la magistrada ponente, la Sra. Céline Guibe, en los asuntos objeto del litigio principal sustanciados ante el Conseil d'État (Consejo de Estado) (asuntos n.^{os} 476000 y 476009). Dichas conclusiones se adjuntan a la resolución del Conseil d'État (Consejo de Estado) de 29 de noviembre de 2024 en los litigios principales y están disponibles en el sitio de Internet del citado órgano jurisdiccional: <https://www.conseil-etat.fr/fr/arianeweb/CRP/conclusion/2024-11-29/476000>.

[27](#) En sus observaciones, el Gobierno francés se remite al sitio de Internet «Tarif d'accès» de la commission de régulation de l'énergie (Comité de Regulación de la Electricidad, Francia; en lo sucesivo, «CRE») (<https://www.cre.fr/electricite/reseaux-deelectricite/tarif-dacces.html>). Según el CRE, el componente de gestión «cubre los costes de gestión de los clientes soportados por los gestores de redes». Además, de la resolución de remisión (apartado 12) se desprende que ese componente «se factura en forma de importe fijo por punto de conexión y por contrato aplicado a todos los abonados en función del nivel de tensión contratado —alta, media o baja tensión— y según el tipo de contrato suscrito, que puede adoptar la forma de contrato de acceso a la red pública de distribución o de contrato único».

[28](#) En sus observaciones, el Gobierno francés se remite al sitio de Internet «Tarif d'accès» del CRE, citado en la nota 27 de las presentes conclusiones. Según el CRE, «el componente de contadores cubre los costes de cómputo, control, obtención y transmisión de datos de facturación, los costes relacionados con el proceso de reconstitución de los flujos y, en su caso, los costes de alquiler y de mantenimiento de los contadores». Además, de la resolución de remisión (apartado 13) se desprende que ese componente «depende del régimen de propiedad del contador, del nivel de tensión, de la potencia de extracciones contratada o de la potencia máxima de inyección, de su control y de los valores medidos».

[29](#) En sus observaciones, el Gobierno francés se remite al sitio de Internet «Tarif d'accès» del CRE, citado en la nota 27 de las presentes conclusiones. Según el CRE, el componente de extracciones cubre principalmente los costes de explotación y de capital de las infraestructuras de red y el coste de compra de las pérdidas. Además, de la decisión de remisión (apartado 14) resulta que la parte fija del componente de extracciones depende del nivel de tensión, de la tarifa opcional utilizada por los operadores de red para facturar el uso de las redes y de la potencia suscrita o, en el caso de las tarifas con diferenciación horaria según la estación o la hora del día, de las potencias suscritas. Solo la parte variable del componente de extracciones depende de la energía consumida.

[30](#) De la resolución de remisión (apartado 15) se sigue que «la parte fija del componente anual de alimentación complementaria y de reserva viene esencialmente determinada por la longitud y por el tipo de conexión, según sea aéreo o subterráneo».

[31](#) Así se desprende de las notas 27, 28 y 30, en las que se indica la manera en la que se determinan esos componentes.

[32](#) Me remito a la nota 30 de las presentes conclusiones.

[33](#) Así se desprende asimismo de las conclusiones de la magistrada ponente citadas en la nota 26 de las presentes conclusiones.

[34](#) Resulta, en particular, de la délibération de la CRE portant décision sur les modalités d'évolution de la puissance de raccordement électrique en soutirage des installations et les modalités d'indemnisation (Resolución del CRE por la que se adopta una decisión sobre la evolución prevista de la potencia eléctrica de conexión para extracción de las instalaciones y las disposiciones en materia de indemnización), de 18 de diciembre de 2024 (JORF n.º 0304, de 24 de diciembre de 2024, n.º 99), que el CRE traza una distinción entre potencia contratada y potencia utilizada por los consumidores.

[35](#) Véase el artículo 18, apartado II, de la Ley de 9 de agosto de 2004.