

Tribunal de Justicia de la Unión Europea**TJUE (Sala Cuarta) Caso X contra Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst.****Sentencia de 2 octubre 2014**

TJCE\2014\365

POLITICA FISCAL COMUNITARIA: Impuestos especiales: Hidrocarburos: Estructuras del Impuesto especial sobre hidrocarburos (Directiva 92/81/CE): Régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (Directiva 2003/96/CE que deroga la Directiva 92/81/CE): ámbito de aplicación: excepciones: productos energéticos «de doble uso»: concepto: exclusión: utilizar, por un lado, carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otro lado, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético utilizarlo como materia prima en un proceso de fabricación distinto, como el de la producción de fertilizante agrícola: inclusión: utilizar, por una parte, el carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otra parte, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético a efectos de ese mismo proceso de producción si consta que el proceso de producción de azúcar no puede llevarse a cabo sin el empleo del dióxido de carbono generado mediante la combustión del carbón.

Jurisdicción: Comunitario

Cuestión prejudicial /

Ponente: M. Safjan

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 2 de octubre de 201^{*}^{*} Lengua de procedimiento: neerlandés.

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2003/96/CE (LCEur 2003, 3588) — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 2, apartado 4, letra b) — Productos energéticos de doble uso — Concepto»

En el asunto C-426/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Países Bajos), mediante resolución de 14 de septiembre de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de septiembre de 2012, en el procedimiento entre

X

y

Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),
integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan (Ponente) y J. Malenovský
y las Sras. A. Prechal y K. Jürimäe, Jueces;
Abogado General: Sra. E. Sharpston;
Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de diciembre de 2013;
consideradas las observaciones presentadas:
— en nombre de X, por los Sres. F. Suwandy y W. de Wit, belastingadviseurs;
— en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. M. Noort, en calidad de agente;
— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Mölls y W. Roels, en calidad de agentes;
oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de mayo
de 2014;
dicta la siguiente

SENTENCIA

1

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO L 283, p. 51), en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004 (LCEur 2004, 2331) (DO L 157, p. 87, y corrección de errores DO L 195, p. 26) (en lo sucesivo, «Directiva 2003/96»).

2

Esta petición fue presentada en el marco de un litigio entre X, persona jurídica, y el Voorzitter van het managementteam van het onderdeel Belastingdienst/Z van de rijksbelastingdienst (Director del equipo de gestión de la unidad «Servicio de impuestos/Z» de la Administración Fiscal del Reino; en lo sucesivo, «Inspecteur»), en relación con la devolución del impuesto sobre los combustibles recaudado por el carbón suministrado a X para la actividad de producción de azúcar.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3

A tenor de los considerandos 3, 4, 6, 7 y 22 de la Directiva 2003/96:

«(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas [de la Unión Europea] requieren que la [Unión] establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

[...]

(6) De conformidad con el artículo 6 del Tratado, las exigencias en materia de protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y aplicación de las demás políticas de la [Unión].

(7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, [firmado en Nueva York el 9 de mayo de 1992,] la [Unión] ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

[...]

(22) Los productos energéticos deben estar sometidos fundamentalmente a un marco comunitario cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción. En esta medida, está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos. El uso similar de la electricidad debe tratarse en pie de igualdad.»

4

El artículo 2 de dicha Directiva establece:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “productos energéticos” los productos especificados a continuación:

a) los productos de los códigos [...] 1507 a 1518 [de la Nomenclatura Combinada que figura en el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987 (LCEur 1987, 3037), relativo a la Nomenclatura Arancelaria y Estadística y al Arancel Aduanero Común (DO L 256, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (CE) nº 254/2000 del Consejo, de 31 de enero de 2000 (LCEur 2000, 195) (DO L 28, p. 16) (en lo sucesivo, “NC”)], cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción;

b) los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715;

[...]

3. Cuando estén destinados a ser utilizados, puestos a la venta o utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción, los productos energéticos para los que la presente Directiva no especifique ningún nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible para calefacción o al carburante de locomoción equivalente.

Además de los productos gravables enumerados en el apartado 1, cualquier producto destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, se gravará con el mismo tipo impositivo aplicable al carburante de automoción equivalente.

Además de los productos gravables enumerados en el apartado 1, cualquier otro hidrocarburo, con excepción de la turba, destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado para calefacción, se gravará con el mismo tipo impositivo aplicable al producto energético equivalente.

4. La presente Directiva no se aplicará a:

a) la imposición fiscal de la producción de calor y la imposición de los productos de los códigos NC 4401 y 4402;

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

— productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción,

— productos energéticos de doble uso.

Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos debe considerarse como de doble uso,

— la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos,

[...]»

Derecho neerlandés

5

El artículo 20 de la Wet houdende vaststelling van de Wet belastingen op milieugrondslag (Ley por la que se establecen impuestos para la protección del medio ambiente), de 23 de diciembre de 1994 (Stb. 1994, nº 923), en su versión aplicable a los hechos del asunto principal, y cuya última modificación se encuentra en la Wet houdende wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Ley por la que se modifican ciertas leyes fiscales y otras leyes), de 14 de diciembre de 2006 (Stb. 2006, nº 682) (en lo sucesivo, «Wbm»), disponía:

«A efectos de la aplicación del presente capítulo y de las disposiciones que lo desarrollan, se entenderá por:

a) carbón: los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704;

[...]

e) doble uso: utilización del carbón tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción;

[...]»

6

El artículo 21 de la Wbm tenía el siguiente tenor:

«1. Se aplicará al carbón un impuesto denominado “impuesto sobre los combustibles”.

2. Este impuesto gravará el suministro o la utilización de carbón.

[...]»

7

A tenor del artículo 26, apartado 3, de la citada Wbm:

«Se concederán exenciones del impuesto en caso de doble uso del carbón.»

8

El artículo 27 de la Wbm establecía:

«1. A quien haya utilizado carbón que le haya sido suministrado por terceros para fines distintos del de combustible o bien para su doble uso, el Inspecteur le concederá, previa solicitud, la devolución del impuesto.

[...]

3. El Inspecteur resolverá sobre la solicitud mencionada en los apartados 1 y 2 mediante decisión recurrible.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9

X produce azúcar y productos que contienen azúcar a partir de remolacha azucarera para el mercado industrial y para el mercado de los consumidores particulares. En el proceso de producción se generan subproductos, como piensos y espumas (fertilizante cálcico).

10

Durante el período de que se trata en el asunto principal, se suministró carbón a X para su utilización en el proceso de producción del azúcar.

Proceso de producción

11

El proceso de producción de azúcar a partir de la remolacha azucarera comienza con la extracción del jugo bruto de las remolachas. A continuación, el jugo bruto se depura y el jugo depurado se somete a evaporación y cristalización para obtener azúcar granulado. Dicho proceso también da lugar a un sedimento filtrado, el fertilizante cálcico, que se usa en la agricultura para mantener el equilibrio del pH del suelo. Este sedimento filtrado se denomina «espumas» y se compone principalmente de carbonato cálcico.

12

Para depurar el jugo bruto extraído de la remolacha, se necesita gas de horno de cal. Para obtener dicho gas, se mezcla piedra caliza y carbón y/o antracita y esto se introduce en el horno de cal, en el que se produce una reacción química. Como consecuencia de esta reacción química, se generan, en un primer momento, cal viva y dióxido de carbono, derivándose este último de una reacción entre el carbón y/o la antracita y el oxígeno, y posteriormente, gas de horno de cal. El gas de horno de cal contiene cerca de un 40 % de dióxido de carbono y debe estar libre de impurezas. Los combustibles distintos de la antracita o el carbón no son adecuados para producir el gas de horno de cal «puro» que se necesita en el proceso de depuración.

13

Aproximadamente un 12 % del gas de horno de cal generado en el horno de cal se libera a la atmósfera. El resto (88 %) se utiliza en las carbonataciones. Tras el uso del gas de horno de cal en las carbonataciones, una parte de éste se libera a la atmósfera. El resto del dióxido de carbono generado en el horno de cal, es decir, el 66 %, se integra en las espumas.

14

Las espumas obtenidas en la producción de azúcar son vendidas por X al sector agrícola como fertilizante cálcico para el mantenimiento y mejora del pH, así como para la mejora de la estructura del suelo agrícola.

Solicitud de devolución

15

Mediante escrito de 7 de marzo de 2008, X solicitó la devolución de un importe de 97 114,23 euros que había sido abonado en concepto de impuesto sobre los combustibles relativo al período comprendido entre el 1 de octubre y el 31 de diciembre de 2007. Mediante decisión de 24 de abril de 2008, el Inspecteur denegó la devolución solicitada. También rechazó la reclamación presentada por X contra dicha decisión de denegación.

16

A raíz de la desestimación, por el órgano jurisdiccional de primera instancia, del recurso presentado contra dicha decisión, X interpuso un recurso de apelación ante el tribunal remitente.

17

X sostiene que el concepto de «doble uso» establecido en el artículo 20, letra e), de la Wbm y en el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 deben interpretarse del mismo modo. Conforme a dicha interpretación, el uso de carbón durante el proceso de producción de azúcar que lleva a cabo X constituye un doble uso. X señala igualmente que los productores con los que se puede comparar, establecidos fundamentalmente en Bélgica, Alemania, Francia y el Reino Unido, no están sujetos al impuesto previsto por esta Directiva.

18

El Inspecteur afirma que X sólo emplea el carbón como combustible y que el aprovechamiento de un producto derivado de la combustión del carbón (el dióxido de carbono) no constituye un doble uso del propio carbón. Además indica que, aun suponiendo que tal utilización del carbón sea un doble uso en el sentido de la Directiva 2003/96, no lo es en el sentido de la Wbm. Según el Inspecteur, el legislador nacional tiene la facultad de atribuir al concepto de doble uso que figura en el artículo 20, letra e), de la Wbm un alcance distinto, en el presente caso más restrictivo, que el otorgado por el legislador de la Unión a ese mismo concepto en el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96.

19

El tribunal remitente observa a este respecto que si, en el marco del litigio del que conoce, tuviera que aplicar el concepto de «doble uso» establecido en la Directiva 2003/96, una interpretación literal del inicio del artículo 2, apartado 4, de ésta tendría no obstante la consecuencia absurda de que X no podría invocar el efecto directo de esta Directiva para poder oponerse a la tesis del Inspecteur según la cual, en el presente caso, no existe un doble uso en el sentido del artículo 20, letra e), de la Wbm.

20

En estas circunstancias, el Gerechtshof 's-Hertogenbosch decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva [2003/96] en el supuesto de uso de carbón (productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704) como combustible para calefacción en un horno de cal cuando el dióxido de carbono generado en el horno de

cal a partir del carbón (y de la piedra caliza) se destine a la producción de gas de horno de cal, que es utilizado posteriormente y resulta imprescindible para la depuración del jugo bruto obtenido de la remolacha azucarera?

2) ¿Existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva [2003/96] en el supuesto de uso de carbón (productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704) como combustible para calefacción cuando el dióxido de carbono generado en la calcinación y recogido en el gas de horno de cal se incorpore en un 66 %, durante la depuración antes mencionada que ha de realizarse a continuación, a las espumas, las cuales son vendidas como fertilizante cálcico al sector agrícola?

3) Si existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva [2003/96]: ¿no es aplicable la Directiva, a la vista del tenor del inicio del apartado 4 del artículo 2 de la misma, de suerte que el interesado no puede invocar [para la interpretación del concepto de Derecho interno de doble uso establecido en el artículo 20, inicio y letra e), de la Wbm] el efecto directo de [dicha] Directiva?

4) Si existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva [2003/96] y (por consiguiente) no es aplicable la Directiva: ¿se opone el Derecho de la Unión a una interpretación del concepto de doble uso en el Derecho nacional más estricta que una interpretación conforme a la Directiva a efectos de la aplicación de un impuesto como el impuesto sobre los combustibles aquí controvertido?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

21

Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente solicita, en esencia, que se dilucide si existe un «doble uso» de un producto energético, a efectos del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 cuando el carbón es utilizado como combustible en el proceso de producción de azúcar y el dióxido de carbono generado a través de la combustión de este producto energético es empleado a su vez a efectos de ese proceso de producción y/o para fabricar fertilizantes químicos.

22

El artículo 2, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2003/96 define los productos energéticos de doble uso. Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de combustible para calefacción.

23

Los términos «fines distintos del de [...] combustible para calefacción» aparecen tanto en el primero como en el segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), de dicha Directiva, de modo que deben interpretarse de la misma forma en las dos disposiciones. Una interpretación conjunta de los dos primeros guiones del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96, en relación con el inicio de esta disposición, sugiere que la utilización de un producto energético sólo está excluida del ámbito de aplicación de ésta si el propio producto, en su función de fuente de energía, es utilizado para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción.

24

Por tanto, puede existir un doble uso del producto energético que es objeto de combustión en el marco de un proceso de fabricación en la medida en que, como sucede en las circunstancias del litigio principal, dicho proceso no pueda llevarse a cabo si no se emplea una sustancia de la que consta que únicamente puede generarse mediante la combustión de dicho producto energético.

25

En consecuencia, puesto que el producto energético de que se trata se utiliza como fuente de energía en dicho proceso de fabricación con la finalidad de obtener el gas que se genera exclusivamente mediante la combustión de dicho producto energético, es posible considerar que la mencionada función de fuente de energía es objeto de dos usos concomitantes.

26

Por el contrario, si, en circunstancias como las del litigio principal, un gas generado mediante combustión no es el producto necesario para llevar a cabo el proceso de producción, sino un residuo de dicho proceso, que simplemente se aprovecha, no existe doble uso del propio producto energético. Por tanto, el mero hecho de que el gas generado constituya una materia prima en un proceso de fabricación distinto, como el de la producción de fertilizante agrícola, no basta para considerar que existe un doble uso del producto energético que es objeto de combustión.

27

En efecto, si se estimara que el mero aprovechamiento de un residuo derivado de la combustión de un producto energético supone que existe un «doble uso» en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96, la cuestión de si ese producto energético está comprendido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva dependería en esa hipótesis de la realización o no, por un productor determinado, de procesos de aprovechamiento del residuo de la combustión del producto energético en cuestión.

28

En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que el hecho de utilizar, por un lado, carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otro lado, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético para fabricar fertilizantes químicos no constituye un «doble uso» del referido producto energético a efectos de dicha disposición. Por el contrario, constituye un «doble uso» el hecho de utilizar, por una parte, el carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otra parte, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético a efectos de ese mismo proceso de producción si consta que el proceso de producción de azúcar no puede llevarse a cabo sin el empleo del dióxido de carbono generado mediante la combustión del carbón.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

29

Mediante las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente solicita que se dilucide, en esencia, si un Estado miembro tiene la facultad de establecer en su Derecho interno un concepto del «doble uso» más restrictivo que el previsto en el artículo 2, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2003/96 con el fin de imponer un impuesto

sobre los productos energéticos que están excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

30

Por lo que se refiere a la Directiva 2003/96, del propio tenor de su artículo 2, apartado 4, letra b), segundo guión, se deriva que «no se aplicará» a los productos energéticos de doble uso. Pues bien, como ya ha indicado el Tribunal de Justicia en relación con el primer guión de la citada disposición, la exclusión de los productos de que se trata del ámbito de aplicación de esa Directiva implica que los Estados miembros son competentes para imponer impuestos sobre los productos energéticos en cuestión dentro del respeto al Derecho de la Unión (véase, en ese sentido, la sentencia Fendt Italiana, C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411 [TJCE 2007, 179], apartados 38 y 41).

31

De esto se desprende que un Estado miembro está facultado para imponer un impuesto sobre los productos energéticos excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 (LCEur 2003, 3588) por estar comprendidos en el concepto de «doble uso» establecido en el artículo 2, apartado 4, letra b), segundo guión, de dicha Directiva.

32

A este respecto, la cuestión de si el legislador nacional ha querido establecer en el presente caso una definición distinta de la contenida en la Directiva es una cuestión exclusivamente de Derecho nacional que debe resolver el tribunal remitente antes de aplicar su Derecho nacional en consecuencia.

33

Habida cuenta de las anteriores apreciaciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que un Estado miembro está facultado para adoptar en su Derecho interno una definición del concepto de «doble uso» más restrictiva que la establecida en el artículo 2, apartado 4, letra b), segundo guión, de la citada Directiva 2003/96 con el fin de imponer un impuesto sobre los productos energéticos que están excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Costas

34

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes en el 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 cuarta) declara:

1)

El artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, en su versión modificada por la Directiva 2004/74/CE (LCEur 2004, 2331) del Consejo, de 29 de abril de 2004, debe interpretarse en el sentido de que el hecho de utilizar, por un lado, carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otro lado, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético para fabricar fertilizantes químicos no constituye un «doble uso» del referido producto energético a efectos de dicha disposición .

2)

Por el contrario, constituye un «doble uso» el hecho de utilizar, por una parte, el carbón como combustible en el proceso de producción de azúcar y, por otra parte, el dióxido de carbono generado mediante la combustión de dicho producto energético a efectos de ese mismo proceso de producción si consta que el proceso de producción de azúcar no puede llevarse a cabo sin el empleo del dióxido de carbono generado mediante la combustión del carbón .

3)

Un Estado miembro tiene la facultad de establecer en su Derecho interno un concepto del «doble uso» más restrictivo que el previsto en el artículo 2, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2003/96 con el fin de imponer un impuesto sobre los productos energéticos que están excluidos del ámbito de aplicación de dicha Directiva .

Firmas

FIDE