

**Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Quinta, Sentencia de 7 Nov.
2019, C-68/2018**

Ponente: Regan, Eugene.

Nº de Recurso: C-68/2018

Referencia 152623/2019

ECLI: *EU:C:2019:933*

UNIÓN EUROPEA. IMPUESTOS ESPECIALES. Imposición de los productos energéticos y de la electricidad. Normativa estatal mediante la que se sujeta a gravamen los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que estos fueron fabricados cuando tal consumo esté destinado a la fabricación de productos energéticos mediante la generación de la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos. La práctica indicada no se opone en principio a la interpretación del art. 21, apdo. 3, de la Directiva 2003/96/CE, siempre y cuando, dicho consumo respete poder acogerse a lo dispuesto en el art. 14, apdo. 1, letra a), primera frase, de la citada Directiva, conforme a lo cual los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad, así como la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producción de electricidad, están exentos de tributación. Obligación de obtener la clasificación de productos energéticos para la determinación de los impuestos especiales. Imposibilidad de acogerse a tipos impositivos bonificados cuyo nivel de imposición no fija la Directiva. Práctica nacional contraria al Derecho de la UE.

El TJUE resuelve petición de decisión prejudicial interpretando los arts. 2, apdo. 3, y 21, apdo. 3, de la Directiva 2003/96/CE, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

En el asunto C-68/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 21 de diciembre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de febrero de 2018, en el procedimiento entre

SC Petrotel-Lukoil SA

y

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis, E. Juhász, M. Ilešič y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretaria: Sra. R. Șereș, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de enero de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Petrotel-Lukoil SA, por el Sr. D.-D. Dascălu y la Sra. A.M. Iordache, avocats;
 - en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. C.-R. Canțar y las Sras. R.I. Hațieganu y L. Lițu, en calidad de agentes;
 - en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y C. Perrin, en calidad de agentes;
- oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de mayo de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1. *La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 3, y 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).*

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Petrotel-Lukoil SA (en lo sucesivo, «PLK»), por una parte, y la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Agencia Nacional de la Administración Tributaria - Dirección General de Gestión de Grandes Contribuyentes, Rumanía) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Nacional de la Administración Tributaria - Dirección General de Resolución de Reclamaciones, Rumanía), por otra, respecto a una

regularización tributaria relativa, en particular, a la tributación en concepto de impuestos especiales de los productos energéticos consumidos en las instalaciones de PLK.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Los considerandos 2 a 7, 9, 11, 12 y 24 de la Directiva 2003/96 señalan:

«(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad 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.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

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

(7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad 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.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.

(12) Los precios de la energía son elementos fundamentales de las políticas comunitarias de la energía, de los transportes y del medio ambiente.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.»

4. El artículo 2, apartados 1 a 3, de dicha Directiva dispone:

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

[...]

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

[...]

2. La presente Directiva se aplicará también a [...] la electricidad incluida en el código NC 2716.

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.

[...]»

5. El artículo 14, apartado 1, de la mencionada Directiva dispone:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en 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 su versión modificada por la -->Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000 --> (DO 2000, L 193, p. 73)], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados [miembros] eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que

cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10;

[...]».

6. A tenor del artículo 21 de la citada Directiva:

«1. Además de las disposiciones generales que definen el hecho imponible y las disposiciones relativas al pago contenidas en la Directiva 92/12/CEE, el impuesto sobre productos energéticos también se devengará cuando se dé alguno de los hechos imponibles mencionados en el apartado 3 del artículo 2 de la presente Directiva.

[...]

3. El consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. Los Estados miembros podrán considerar también que no es hecho imponible el consumo de electricidad y otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento de este tipo, así como el consumo de productos energéticos y de electricidad en las dependencias de un establecimiento productor de combustibles utilizados para generar electricidad. Cuando dicho consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en particular, para la propulsión de vehículos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición.

[...]

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

[...]

Una entidad que produzca electricidad para su propio uso será considerada como distribuidor. No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14, los Estados miembros podrán establecer una excepción para estos pequeños productores de electricidad siempre que sometan a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad.

[...]»

Derecho rumano

7. El artículo 175 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión vigente hasta el 31 de marzo de 2010, establecía:

«(1) A efectos del presente título, se entenderá por “productos energéticos”:

[...]

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

[...]

(3) Los productos energéticos sujetos a impuestos especiales son:

[...]

c) el gasóleo comprendido en los códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49;

[...]

g) el fueloil comprendido en los códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69;

[...]

(4) Los productos energéticos distintos de los contemplados en el apartado 3 estarán sujetos a impuestos especiales si están destinados a ser utilizados o son puestos a la venta o utilizados como combustible para calefacción o como carburante de automoción. El tipo del impuesto especial se determinará en función del destino, siendo de aplicación el tipo correspondiente al combustible para calefacción o al carburante de automoción equivalente.

[...]

(7) El consumo de productos energéticos en las dependencias de un lugar de fabricación de productos energéticos no constituye un despacho a consumo cuando se realice con fines de producción. Cuando dicho consumo se realice con fines distintos de la producción y, en particular, para la propulsión de vehículos, se considerará despacho a consumo.»

8. La normativa de desarrollo de esta Ley, aprobada por el Decreto del Gobierno n.º 44/2004, establecía, en relación con el artículo 175 de dicha Ley, lo siguiente:

«5. (1) Los productos energéticos distintos de los contemplados en el artículo 175, apartado 3, de la Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario, en su versión modificada y completada posteriormente, estarán sujetos a impuestos especiales cuando:

a) los productos se fabriquen con el fin de ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción;

b) los productos se pongan a la venta como combustible para calefacción o carburante de automoción;

c) los productos se utilicen como combustible para calefacción o carburante de automoción.

(2) Todo operador económico que se encuentre en alguna de las situaciones contempladas en el apartado 1 estará obligado, antes de la fabricación, de la venta o de la utilización de los productos energéticos, a presentar ante el Ministerio de Hacienda -Comisión Facultada para Autorizar Depósitos Fiscales- una solicitud de clasificación del producto de que se trate a efectos de los impuestos especiales. Esa solicitud se acompañará obligatoriamente de la ficha de análisis del producto en cuestión emitida por un laboratorio autorizado, de la clasificación arancelaria del producto efectuada por la Administración nacional aduanera y del dictamen del Ministerio de Economía y Comercio sobre la equiparación del producto en cuestión a un producto equivalente sujeto a impuestos especiales.

[...]

(4) Aquellos productos que se encuentren en una de las situaciones previstas en el artículo 175, apartados 4, 5 y 6, de la Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario, en su versión modificada y completada posteriormente, respecto de los cuales el operador económico no cumpla las obligaciones establecidas en los apartados 2 y 3, quedarán sujetos, en el caso de los carburantes de automoción y aditivos, a un impuesto especial equivalente al que grava la gasolina con plomo, y en el caso de los combustibles para calefacción, al impuesto especial sobre el gasóleo.»

9. Conforme al tenor del artículo 206¹⁶ de la Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario, en su redacción vigente a partir del 1 de abril de 2010:

«(1) A efectos del presente capítulo, se entenderá por productos energéticos:

[...]

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

[...]

(3) Los productos energéticos sujetos a impuestos especiales son:

[...]

c) el gasóleo comprendido en los códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49;

[...]

g) el fueloil comprendido en los códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69;

[...]

(4) Los productos energéticos distintos de los contemplados en el apartado 3 estarán sujetos a impuestos especiales si están destinados a ser utilizados o son puestos a la venta o utilizados como combustible para calefacción o como carburante de automoción. El tipo del impuesto especial se determinará en función del destino, siendo de aplicación el tipo correspondiente al combustible para calefacción o al carburante de automoción equivalente.

[...]

(7) El consumo de productos energéticos en las dependencias de un lugar de fabricación de productos energéticos no tendrá la consideración de hecho imponible a efectos de los impuestos especiales si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del lugar de fabricación. Cuando dicho consumo se realice con fines distintos de la producción y, en particular, para la propulsión de vehículos, se considerará un hecho imponible a efectos de los impuestos especiales.»

10. En 2011 se insertó un apartado 4¹ en el artículo 206¹⁶ de la Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario. Su texto es el siguiente:

«Los productos energéticos contemplados en la letra g) del apartado 3, o equiparados a estos, si están destinados a ser utilizados o son puestos a la venta o utilizados como carburante de automoción, con excepción de los utilizados como carburante para la navegación, estarán sujetos al mismo tipo del impuesto especial que el gasóleo».

11. La normativa de desarrollo de dicha Ley tiene el siguiente tenor, en lo que respecta al artículo 206¹⁶ de esta última:

«78. (1) [...]

(2) Cualquier producto distinto de los contemplados en el artículo 206¹⁶, apartado 3, del Código Tributario estará sujeto a impuestos especiales cuando:

- a) el producto se fabrique con el fin de ser utilizado como combustible para calefacción o carburante de automoción;
- b) el producto se ponga a la venta como combustible para calefacción o carburante de automoción;
- c) el producto se utilice como combustible para calefacción o carburante de automoción.

(3) Todo operador económico que se encuentre en alguna de las situaciones contempladas en el apartado 2 estará obligado, antes de la fabricación, de la venta o de la utilización de los productos, a presentar ante la Comisión [Facultada para Autorizar Depósitos Fiscales] una solicitud de clasificación del producto de que se trate a efectos de los impuestos especiales. Esa solicitud se acompañará

obligatoriamente de la ficha de análisis del producto en cuestión emitida por un laboratorio autorizado, de la clasificación arancelaria del producto efectuada por la autoridad central aduanera y del dictamen del Ministerio de Economía, Comercio y Empresas sobre la equiparación del producto en cuestión a un producto equivalente sujeto a impuestos especiales.

[...]

(4) Aquellos productos que se encuentren en una de las situaciones previstas en el artículo 206¹⁶, apartados 4, 5 y 6, del Código Tributario, respecto de los cuales el operador económico no cumpla las obligaciones establecidas en el apartado 3, quedarán sujetos, en el caso de los carburantes de automoción y aditivos, a un impuesto especial equivalente al que grava la gasolina con plomo, y en el caso de los combustibles para calefacción, al impuesto especial sobre el gasóleo.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. PLK ejerce una actividad de fabricación de productos energéticos, incluidos distintos tipos de carburante, en virtud de varias autorizaciones de depósito fiscal que le permiten, en régimen suspensivo de impuestos especiales, recibir, producir, transformar, conservar y expedir algunos de estos productos. Como parte de sus actividades, PLK también genera fueloil 40/42S y fueloil semiprocesado.

13. Las operaciones realizadas por PLK durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2011 fueron objeto de una inspección tributaria.

14. En particular, se constató que PLK había consumido fueloil 40/42S y fueloil semiprocesado como combustibles para calefacción, tanto para los hornos de sus instalaciones tecnológicas como para las calderas de su propia central termoeléctrica, con el fin de obtener el vapor necesario para producir energía térmica y eléctrica.

15. Las autoridades en materia de inspección tributaria también comprobaron que, en lo que se refiere al fueloil semiprocesado, PLK nunca había solicitado su equiparación a un producto equivalente a efectos de determinar los impuestos especiales correspondientes.

16. Por ello, el 18 de diciembre de 2014 se practicó una liquidación tributaria para el pago de impuestos especiales adicionales, relativos, en particular, al despacho a consumo interno de fueloil 40/42S y de fueloil semiprocesado en la central termoeléctrica de la recurrente en el litigio principal. Para el cálculo de estos impuestos especiales, a falta de una decisión de equiparación del fueloil semiprocesado a otro producto energético, las autoridades en materia de inspección tributaria aplicaron el tipo del impuesto especial que grava el gasóleo.

17. El recurso de PLK contra esa liquidación tributaria fue desestimado el 11 de noviembre de 2015 por la Dirección General de Resolución de Reclamaciones. A este respecto, no se tuvo en cuenta el hecho de que, tras la inspección tributaria, mediante decisión de 27 de abril de 2015, el fueloil semiprocesado había sido equiparado al fueloil.

18. El 5 de enero de 2016, PLK interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente solicitando la anulación de dicha resolución, la anulación parcial de la liquidación tributaria de 18 de diciembre de 2014 y el reconocimiento de su derecho a la devolución de determinadas cantidades indebidamente pagadas en concepto de impuestos especiales.

19. Según el órgano jurisdiccional remitente, la resolución del litigio principal, que se refiere a la existencia o no de las obligaciones fiscales controvertidas en el litigio principal y, en su caso, a su importe, depende de la interpretación del Derecho de la Unión.

20. En efecto, por una parte, según el órgano jurisdiccional remitente, el litigio principal plantea una cuestión relativa a la interpretación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, que prevé una exclusión del hecho imponible en caso de consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento que fabrica productos energéticos cuando los productos consumidos hayan sido fabricados en el propio establecimiento. Por otra parte, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, se requieren precisiones respecto al mecanismo establecido en el artículo 2, apartado 3, de dicha Directiva, relativo a la tributación de los productos energéticos para los que la mencionada Directiva no prevé ningún tipo impositivo específico. A este respecto, a su juicio, debe determinarse si la negativa de la autoridad tributaria a tener en cuenta la posterior decisión de equiparar el fueloil semiprocesado al fueloil vulnera el principio de proporcionalidad.

21. En estas circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 21, apartado 3, de la Directiva [2003/96] a lo dispuesto en el artículo 175 [de la Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario] -vigente hasta el 31 de marzo de 2010- y en el artículo 206¹⁶ [de la misma Ley] -vigente a partir del 1 de abril de 2010-, así como a sus normativas de desarrollo?

2) ¿Se opone el artículo 2, apartado 3, de la Directiva [2003/96] a lo dispuesto en el artículo 175 [de la Ley n.º 571/2003, por la que se Establece el Código Tributario] -vigente hasta el 31 de marzo de 2010- y en el artículo 206¹⁶ [de la misma Ley] -vigente a partir del 1 de abril de 2010-, así como a sus normativas de desarrollo?

3) ¿Se opone el principio de proporcionalidad a que el Estado ignore el hecho de que la sociedad obtuvo, con posterioridad a la inspección tributaria, una decisión de equiparación del producto “fueloil semiprocesado” al producto “fueloil”, y a que mantenga, al resolver la reclamación presentada por el contribuyente/la sociedad, el impuesto especial calculado inicialmente para el producto “gasóleo”?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

22. *Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones o prácticas nacionales que, en circunstancias como las del litigio principal, prevén la tributación de los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que dichos productos fueron fabricados.*

23. *A este respecto debe señalarse que, con arreglo al artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva, el consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si los productos energéticos consumidos han sido fabricados en las dependencias del establecimiento.*

24. *No obstante, cabe señalar que el artículo 21, apartado 3, tercera frase, de la mencionada Directiva precisa que esa exclusión del hecho imponible no será de aplicación cuando el consumo de productos energéticos se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos.*

25. *Por ello, para determinar si el consumo, en la central termoeléctrica de un establecimiento, de productos energéticos fabricados en ese establecimiento puede estar comprendido en la exclusión prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, habrá de atenderse a las finalidades de ese consumo (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 32).*

26. *En primer lugar, debe señalarse que el consumo de productos energéticos, en circunstancias como las del litigio principal, no puede dar lugar a la aplicación de la exclusión del hecho imponible respecto de los productos energéticos utilizados para generar energía que no esté a su vez destinada a la fabricación de productos energéticos. Tal es el caso, en particular, como reconoció en la vista la recurrente en el litigio principal, de la utilización del calor producido en la central termoeléctrica de su establecimiento para calentar sus locales.*

27. *En segundo lugar, el consumo de la parte de los productos energéticos destinados a la fabricación de productos energéticos mediante la generación, en la central termoeléctrica, de la energía térmica*

necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos está comprendido en la exclusión del hecho imponible prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva.

28. A este respecto, como señaló el Abogado General en el punto 23 de sus conclusiones, es irrelevante, por una parte, que el consumo de productos energéticos como combustible para calefacción con el fin de generar la energía térmica utilizada posteriormente en el proceso de producción tenga lugar directamente en las instalaciones tecnológicas de fabricación de productos energéticos o en la central termoeléctrica del establecimiento y, por otra parte, que dicha producción de energía se lleve a cabo mediante la generación de un producto intermedio, como el vapor de agua.

29. En efecto, para comenzar, el tenor del artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 no hace referencia a un proceso específico mediante el que deban consumirse los productos energéticos en el establecimiento en el que se fabricaron para poder acogerse a la exclusión del hecho imponible.

30. Seguidamente, la interpretación dada en el apartado 28 de la presente sentencia se ve confirmada por la estructura general del artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva. En particular, de la formulación negativa de la tercera frase de esta disposición puede deducirse que solo se pretende exceptuar de esta exclusión el consumo de productos energéticos que no guarden relación alguna con la fabricación de productos energéticos. De ello se deduce que el consumo de productos energéticos no puede verse privado del disfrute de dicha exclusión en función únicamente de la manera en que se efectúe el consumo, siempre que este contribuya al proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos.

31. Por último, una interpretación que excluyera el consumo de productos energéticos, en circunstancias como las del litigio principal, del disfrute del artículo 21, apartado 3, de dicha Directiva por el mero hecho de que ese consumo se produzca en la central termoeléctrica del establecimiento de que se trate sería contraria a los objetivos perseguidos por la propia Directiva.

32. En efecto, esa interpretación sería perjudicial para la producción de energía térmica en las instalaciones de cogeneración con respecto al consumo de productos energéticos como combustible para calefacción directamente en las instalaciones tecnológicas de fabricación de productos energéticos. De este modo, tal interpretación sería contraria al objetivo perseguido por la Directiva 2003/96, según se expone en los considerandos 6, 7, 11 y 12 de esta, consistente en fomentar objetivos de política medioambiental, dado que la cogeneración tiene un potencial significativo de ahorro de energía primaria y genera menos emisiones de CO₂ por unidad producida que la producción por separado de calor y de electricidad (véase, por analogía, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartados 34 a 37).

33. En tercer lugar, la parte de los productos energéticos consumidos en una central termoeléctrica que se destine a la producción de electricidad no está comprendida en la exclusión del hecho imponible prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la mencionada Directiva. No obstante, esta conclusión se formula sin perjuicio de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva para los productos energéticos utilizados para producir electricidad.

34. En efecto, con arreglo al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96, la electricidad también está incluida en el régimen tributario armonizado establecido por dicha Directiva. De ello se deduce, como ha señalado el Abogado General en el punto 30 de sus conclusiones, que, a efectos de la aplicación de este régimen en circunstancias como las del litigio principal, si bien no procede tener en cuenta la producción, en la central termoeléctrica de que se trate, de la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos, no sucede lo mismo con la producción de electricidad en dicha central. Por lo tanto, por lo que se refiere a los productos energéticos utilizados para la generación de energía eléctrica, debe considerarse que su consumo está destinado a producir esa electricidad.

35. Por consiguiente, no puede prosperar la alegación de la Comisión según la cual el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la mencionada Directiva se aplica también a los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad y a la electricidad así producida que se utilice en el proceso de fabricación de productos energéticos dentro del establecimiento.

36. Esta interpretación, que ampliaría el ámbito de aplicación de la exclusión del hecho imponible prevista en dicha disposición, podría socavar la coherencia del régimen fiscal establecido por la mencionada Directiva.

37. Para comenzar, es preciso recordar que una disposición que, como el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, establece una excepción al régimen fiscal previsto por esta Directiva debe ser objeto de interpretación estricta (véase, por analogía, la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 39). Pues bien, debe señalarse que la redacción de la disposición mencionada no contempla expresamente el consumo de la electricidad producida en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos con el fin de fabricar dichos productos.

38. Seguidamente, esa interpretación sería contraria a la estructura general de la citada Directiva. En efecto, por una parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que debe considerarse que toda entidad que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un distribuidor en el sentido del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la mencionada Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 27

de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 38). Por consiguiente, no procede excluir, a efectos del régimen tributario armonizado establecido por dicha Directiva, la producción de electricidad llevada a cabo para uso propio por un establecimiento como el controvertido en el litigio principal, el cual está por tanto incluido en el concepto de «distribuidor» a efectos de la citada disposición.

39. Por otra parte, del artículo 21, apartado 3, segunda frase, de dicha Directiva se desprende que los Estados miembros tienen la facultad de considerar, en particular, que el consumo de electricidad para la fabricación de productos energéticos no constituye un hecho imponible.

40. Pues bien, una interpretación que implicase que la electricidad producida y utilizada para la fabricación de productos energéticos, en condiciones como las controvertidas en el litigio principal, estuviera automáticamente amparada por la exclusión del hecho imponible prevista en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva supondría privar de efecto útil a dicha facultad.

41. Por último, esa interpretación menoscabaría la consecución de los objetivos previstos por la Directiva 2003/96. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esa Directiva tiene por objeto colmar una laguna que habría podido aparecer dentro del régimen tributario armonizado establecido por la misma Directiva, evitando que la electricidad producida por una entidad para su propio uso quede al margen de dicho régimen tributario (sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartados 31 a 33).

42. Al impedir una desigualdad de trato entre las entidades que, como la controvertida en el litigio principal, producen la electricidad que necesitan y aquellas que recurren al suministro por parte de terceros para la fabricación de productos energéticos, la citada disposición contribuye a la consecución de los objetivos de la Directiva 2003/96, habida cuenta de que esta última, al establecer un régimen tributario armonizado para los productos energéticos y para la electricidad, tiene por objeto, entre otros aspectos, como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 34 y jurisprudencia citada).

43. Pues bien, una interpretación extensiva del artículo 21, apartado 3, primera frase, de esa Directiva, conforme a la cual la exclusión del hecho imponible se aplicase a la electricidad producida en un establecimiento como el controvertido en el litigio principal y utilizada para la fabricación de productos energéticos, llevaría a la situación que el legislador de la Unión ha pretendido precisamente evitar mediante el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva.

44. De las consideraciones anteriores se desprende que, por lo que respecta a la electricidad producida en circunstancias como las del litigio principal, para preservar la integridad del régimen tributario armonizado establecido por la Directiva 2003/96 es preciso aplicar las disposiciones de dicha Directiva que el legislador de la Unión ha dedicado específicamente a la electricidad.

45. De ello se deduce que el consumo de productos energéticos en una central termoeléctrica con el fin de generar energía eléctrica no está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 21, apartado 3, de la referida Directiva, sino en las disposiciones de esta relativas a la producción de electricidad.

46. En particular, como se ha mencionado en el apartado 33 de la presente sentencia, dicho consumo debe, en principio, poder acogerse a lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la citada Directiva, conforme a lo cual los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad, así como la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producción de electricidad, están exentos de tributación.

47. A este respecto, cabe recordar que esa disposición se impone a los Estados miembros sin perjuicio de la facultad que se les concede, con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de introducir excepciones a ese régimen de exención (sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 41). Pues bien, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que Rumanía haya hecho uso de esta facultad, extremo que, no obstante, corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

48. Habida cuenta de lo anterior, *procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones o prácticas nacionales que prevén la tributación de los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que estos fueron fabricados cuando tal consumo esté destinado a la fabricación de productos energéticos mediante la generación de la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos. Esta interpretación se entiende sin perjuicio de la aplicación, en principio, del artículo 14, apartado 1, letra a), de la misma Directiva a la parte de los productos energéticos consumidos para la producción de electricidad.*

Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera

49. Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales que, en caso de que no se presente ante las autoridades

tributarias competentes una solicitud de clasificación a efectos de los impuestos especiales respecto a productos energéticos, como los controvertidos en el litigio principal, cuyo nivel de imposición no fija esa Directiva, prevén la aplicación del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo aunque posteriormente se obtenga una decisión de clasificación que equipara tales productos al fueloil.

50. Procede recordar que tanto la sistemática como la finalidad de la mencionada Directiva se asientan en el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva, tomando en consideración, en particular, la clara distinción entre carburantes y combustibles en la que se basa la propia Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartados 31 a 33, y de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla, C-151/16, EU:C:2017:537, apartado 42).

51. A este respecto, el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 establece que, 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 dicha 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. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el «combustible para calefacción o [el] carburante de automoción equivalente», en el sentido de dicha disposición, debe determinarse, en primer lugar, en función de la utilización, como combustible o como carburante, que se haga del producto en cuestión, antes de identificar el carburante o el combustible que figura en el cuadro pertinente del anexo I de la mencionada Directiva al que sustituye dicho producto efectivamente en su utilización o, en su defecto, el que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo (sentencia de 3 de abril de 2014, Kronos Titan y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service, C-43/13 y C-44/13, EU:C:2014:216, apartado 37).

52. Dado que la Directiva 2003/96 no establece ningún mecanismo de control específico relativo a la utilización efectiva de los productos energéticos ni medidas destinadas a combatir el fraude fiscal asociado a la utilización de estos productos, incumbe a los Estados miembros establecer tales mecanismos y medidas en su Derecho nacional, respetando al mismo tiempo el Derecho de la Unión. A este respecto, resulta del considerando 9 de esa Directiva que los Estados miembros disponen de un margen de apreciación a la hora de definir y aplicar políticas adaptadas a los contextos nacionales (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŚWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 23).

53. No obstante, el margen de apreciación reconocido a los Estados miembros no puede cuestionar el principio de que los productos energéticos son gravados en función de su utilización efectiva (véase, por analogía, la sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakaru Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, apartado 44).

54. Pues bien, son contrarias al mencionado principio disposiciones o prácticas nacionales que, como las controvertidas en el litigio principal, en caso de que no se presente ante las autoridades tributarias competentes una solicitud de clasificación de productos energéticos a efectos de los impuestos especiales, prevén la aplicación a esos productos del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo, dado que tales disposiciones o prácticas pueden someter esos productos a una tributación que no corresponde a su utilización efectiva, como ocurre en particular cuando, como en el presente asunto, dichos productos son posteriormente equiparados al fueloil (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 34).

55. Por otra parte, esta aplicación automática del tipo del impuesto especial previsto para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo, en caso de que no se presente la mencionada solicitud de clasificación, vulnera el principio de proporcionalidad.

56. A este respecto, es preciso recordar que los principios generales del Derecho, entre los que figura el principio de proporcionalidad, forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión. Por lo tanto, deben respetarlos tanto las instituciones de la Unión como los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (sentencia de 2 de junio de 2016, *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 20 y jurisprudencia citada).

57. En sus observaciones escritas, el Gobierno rumano alega que la aplicación a los productos energéticos del tipo del impuesto especial previsto para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo, cuando el operador económico de que se trate no haya solicitado la clasificación de esos productos a efectos de los impuestos especiales, tienen por objeto luchar contra la evasión y el fraude fiscales impidiendo que tal consumo se someta a los tipos fijados para los combustibles para calefacción, cuando el uso efectivo de los productos energéticos como carburantes de automoción debería gravarse a tipos más elevados.

58. No obstante, el hecho de aplicar a productos energéticos como los controvertidos en el litigio principal el tipo del impuesto especial previsto para un carburante de automoción, en el presente asunto el gasóleo, y mantener ese nivel de imposición, debido a la falta de presentación de una solicitud de clasificación de tales productos, aun cuando se haya determinado con posterioridad, que debido a su uso como combustible para calefacción procede equiparlos al fueloil, excede de lo

necesario para prevenir la evasión y el fraude fiscales (véase, por analogía, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 39).

59. En ese contexto *procede precisar que, aunque los Estados miembros pueden prever la aplicación de una sanción pecuniaria por el incumplimiento de exigencias formales como la de presentar la mencionada solicitud cuando el nivel de imposición de tales productos no esté fijado en la Directiva 2003/96, el incumplimiento de exigencias formales no puede poner en entredicho la tributación de productos como los controvertidos en el litigio principal con arreglo a los requisitos de fondo previstos en el artículo 2, apartado 3, de la citada Directiva* (véase, por analogía, la sentencia de 27 de junio de 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, apartado 44).

60. A este respecto, como se desprende de los apartados 50 y 51 de la presente sentencia, constituyen tales requisitos de fondo, relativos a la tributación de dichos productos, la utilización efectiva de estos como combustible para calefacción o carburante de automoción y su identificación con el carburante de automoción o combustible para calefacción, cuyo nivel de imposición esté fijado en la mencionada Directiva, al que sustituyan dichos productos efectivamente en su utilización o, en su defecto, con el que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, les resulte más próximo.

61. Por consiguiente, *procede señalar que la obligación impuesta a los operadores económicos de presentar una solicitud de clasificación de los productos energéticos a efectos de los impuestos especiales, como la controvertida en el litigio principal, no está comprendida entre esos requisitos de fondo y solo tiene por objeto permitir a las autoridades tributarias controlar el cumplimiento de tales requisitos de fondo por dichos operadores. Así pues, contrariamente a lo que alega el Gobierno rumano, esta obligación es únicamente de carácter formal.*

62. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales que, en caso de que no se presente ante las autoridades tributarias competentes una solicitud de clasificación a efectos de los impuestos especiales respecto a productos energéticos cuyo nivel de imposición no fija esa Directiva, prevén la aplicación del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo aunque posteriormente se obtenga una decisión de clasificación que equipara tales productos al fueloil.

Costas

63. 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,

FALLO

el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) declara:

- 1) El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones o prácticas nacionales que prevén la tributación de los productos energéticos consumidos en la central termoeléctrica del establecimiento en el que estos fueron fabricados cuando tal consumo esté destinado a la fabricación de productos energéticos mediante la generación de la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos. Esta interpretación se entiende sin perjuicio de la aplicación, en principio, del artículo 14, apartado 1, letra a), de la misma Directiva a la parte de los productos energéticos consumidos para la producción de electricidad.
- 2) El artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a disposiciones o prácticas nacionales que, en caso de que no se presente ante las autoridades tributarias competentes una solicitud de clasificación a efectos de los impuestos especiales respecto a productos energéticos cuyo nivel de imposición no fija esa Directiva, prevén la aplicación del tipo del impuesto especial establecido para el gasóleo y el mantenimiento de dicho tipo aunque posteriormente se obtenga una decisión de clasificación que equipara tales productos al fueloil.

(*) Lengua de procedimiento: rumano.