
Comentario sentencia del TJUE, Sala Quinta, 23 de junio de 2023, asunto C-833/21, Endesa generación S.L.U.

Virginia Saldaña Ortega

Doctora en Derecho
Profesora de Derecho de la Unión Europea y de Derecho Internacional Pública
Universidad Isabel I (Burgos)
ORCID: 0000-0002-6561-2214

Raquel Nehama Pérez

Colaboradora de la Cátedra Jean Monnet *ad personam* de Derecho Comunitario de la Universidad de Alcalá (España)
ORCID: 0009-0001-6701-4410

I. Antecedentes de hecho

El procedimiento que da origen a esta Sentencia es una petición de decisión prejudicial dirigida al Tribunal, presentada en el contexto de un litigio entre Endesa Generación, S.A.U. y el Tribunal Económico-Administrativo Central de España, a raíz de una resolución de este último, relativa a la imposición del carbón consumido por una central térmica perteneciente a esta sociedad para producir energía eléctrica. Cabe señalar que Endesa lleva a cabo su producción de energía eléctrica a través del consumo de carbón, por lo que trató de acogerse a la exención del impuesto sobre el carbón respecto de las partidas de carbón adquiridas con destino a la reventa, por ser el hecho imponible de dicho impuesto el consumo.

Después de una inspección fiscal, la Agencia Tributaria consideró que al carbón adquirido no le podía ser de aplicación el régimen de exención, puesto que su uso estaba destinado a la producción de energía, exigiendo a la empresa la cuota tributaria incrementada junto con los intereses de demora, determinando esta cuota con base en el poder

calorífico del carbón. Ello con independencia de la energía aprovechada para producción eléctrica. Esta resolución fue recurrida por Endesa en vía administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, que confirmó el acto administrativo, dando lugar a un recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, solicitando la formulación de una cuestión prejudicial ante el TJUE para esclarecer la interpretación que debía darse al Derecho comunitario aplicable al caso.

En particular, las dudas se refieren a si el impuesto sobre el carbón tiene una finalidad medioambiental, en el sentido que dispone la Directiva 2003/96¹, y, por ello, si la imposición del consumo de carbón empleado para producir electricidad es conforme con el espíritu de la Directiva, ya que entiende que la finalidad del impuesto es presupuestaria y no medioambiental en el caso español, puesto que lo recaudado no se destina a reducir el impacto nocivo del empleo del carbón en la producción de energía eléctrica.

II. Marco jurídico

La norma objeto de interpretación en la decisión prejudicial es la ya citada 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. Los considerandos de esta Directiva sitúan la necesidad de establecimiento de unos niveles mínimos de imposición a la energía en el marco comunitario para evitar que las diferencias entre las legislaciones estatales supongan un obstáculo en el adecuado funcionamiento del mercado interior.

Además de este objetivo más difuso, es importante considerar las exigencias del Protocolo de Kioto y de la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático (ratificada por la UE) a este respecto, lo que hace necesaria la intervención comunitaria en la regulación de este tipo de productos.

La Directiva 2003/96 dispone que los Estados Miembros someterán a gravamen los productos energéticos y la electricidad y estableciendo unos baremos mínimos, dándoles, sin embargo, la posibilidad de determinar la base imponible respetando las normas comunitarias al respecto, de formular exenciones para ciertos productos energéticos si estiman que, por política medioambiental o para evitar el fraude, es lo más indicado, o de imponer a dichos productos energéticos gravámenes indirectos con fines específicos.

En lo que respecta a la normativa interna del Estado español, hasta el año 2012 estuvo vigente una Ley interna de medidas fiscales para la sostenibilidad energética, según la cual se encontraba sujeto a impuesto la puesta a consumo del carbón, entendiendo como tal el autoconsumo por los productores y extractores tanto como su primera venta o entrega tras la extracción. Con la última reforma de esta Ley, se introdujeron tres nuevos impuestos que gravaban el valor de la producción de la energía eléctrica, con el objetivo

1 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 (DOUE L 283/51, 31.10.2003).

de armonizar el sistema fiscal español ajustándolo a los objetivos y cánones dispuestos por la normativa comunitaria².

III. Consideraciones del tribunal

El TJUE señala que, efectivamente, la Directiva permite que los Estados miembros introduzcan una excepción al régimen de exención obligatoria, y, sin embargo, esto no puede derivarse en permitir exenciones de carácter general, pues ello destruiría la eficacia perseguida con la imposición armonizada. Así, la regla general debe ser la imposición, y esta sólo debe darse una vez para no incurrir en doble imposición. Por ello, la posibilidad de someter a gravamen los productos utilizados para generar electricidad está incluida en el catálogo de posibles excepciones al principio de imposición única de la energía eléctrica.

Como expone anterior jurisprudencia del TJUE, Para que pueda darse esta doble imposición deben cumplirse dos requisitos: los gravámenes deben tener fines específicos, y deben respetar las normas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido en cuanto a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control de la recaudación.

Asimismo, la jurisprudencia previa ha establecido como «fin específico» cualquier otro distinto del fin presupuestario y, aunque todo gravamen tiene, al fin y a la postre, fin presupuestario, ello no impide que su imposición tenga, además, un fin específico. El citado fin no puede ni tiene por qué deducirse exclusivamente de la afectación predeterminada de los ingresos generados por el gravamen a ciertas partidas presupuestarias, pues esta puede ser una cuestión meramente organizativa, sino que, para considerar que existe un fin específico, basta con que exista un vínculo directo entre el uso de los ingresos obtenidos con el gravamen y la finalidad de la imposición cuestionada.

Cuando no exista esta afectación predeterminada, sólo puede considerarse este fin específico si la estructura del gravamen y el objeto o hecho imponible está diseñado para influir en el comportamiento de los contribuyentes para perseguir dicho fin específico, toda vez que se grava un producto para desincentivar su consumo. Por ello, para comprobar si concurren estas circunstancias, el examen debe hacerse caso por caso, tomando en consideración las particularidades y las características propias del gravamen de que se trate.

2 Ley 15/2012. De 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (BOE núm. 312, de 28/12/2012).

