Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ATHANASIOS RANTOS
presentadas el 2 de febrero de 2023 [1]

Asunto C-833/21

Endesa Generación, S. A.,
contra
Tribunal Económico-Administrativo Central

(Petición de decisión prejudicial planteada por la Audiencia Nacional)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 14, apartado 1, letra a) — Exención de los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad — Facultad de los Estados miembros de establecer excepciones a dicha exención por "motivos de política medioambiental" — Impuesto nacional sobre el carbón utilizado para producir electricidad — Objetivos de política medioambiental — Criterios de evaluación»

I. Introducción

1. La Directiva 2003/96/CE, [2] relativa a la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, prevé, en su artículo 14, apartado 1, letra a), la exención de la imposición de los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y de la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Esta disposición establece asimismo que, con carácter excepcional, 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 dicha Directiva.

2. ¿En qué condiciones puede considerarse que la imposición del carbón utilizado para producir electricidad, prevista por una normativa nacional, se ha establecido «por motivos de política medioambiental», en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96? Esta es, en esencia, la cuestión planteada por la Audiencia Nacional.

3. La petición de decisión prejudicial se ha presentado en el marco de un litigio entre Endesa Generación, S. A. (en lo sucesivo, «Endesa»), y el Tribunal Económico-Administrativo Central, relativo a un acuerdo de liquidación por el impuesto español sobre el carbón en relación con el carbón utilizado por una central térmica para producir electricidad.

[1] Lengua original: francés.

[2] Directiva 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).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 2003/96

4. El artículo 1 de la Directiva 2003/96 prevé:

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

5. El artículo 2 de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

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

[…]

b) los productos de los códigos NC [3] 2701, 2702 y 2704 a 2715;

[…]

5. Los códigos de la nomenclatura combinada a que se hace referencia en la presente Directiva son los del Reglamento (CE) n.º 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común. [4]

[…]»

6. A tenor de lo dispuesto en el artículo 4 de la citada Directiva:

«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.»

7. El artículo 10 de la referida Directiva está redactado en los siguientes términos:

«1. A partir del 1 de enero de 2004 los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I.

3 Nomenclatura combinada.

4 DO 2001, L 279, p. 1.

2. Por encima de los niveles mínimos de imposición a que se refiere el apartado 1 los Estados miembros tendrán opción a determinar la base imponible aplicable siempre que respeten la Directiva 92/12/CEE. [5]»

8. El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 establece:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva [92/12], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados 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».

2. Directiva 2008/118/CE

9. El artículo 1 de la Directiva 2008/118/CE, [6] que, en virtud de su artículo 47, derogó y sustituyó a la Directiva 92/12 con efectos a partir del 1 de abril de 2010, dispone:

«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];

[…]

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;

[…]

[5] Directiva 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).

[6] Directiva 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).

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.»

B. Derecho español

10. La Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Ley 22/2005»),[7] estableció en España un impuesto sobre el carbón (en lo sucesivo, «impuesto sobre el carbón»). A tal fin, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales,[8] fue modificada mediante la introducción de un título III, rubricado «Impuesto Especial sobre el Carbón», que incluye, en particular, los artículos 75 a 84 de dicha Ley (en lo sucesivo, «Ley 38/1992»).

11. En virtud del artículo 75, apartado 1, de la Ley 38/1992:

«A los efectos de este impuesto, tienen la consideración de carbón los productos comprendidos en los códigos 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 de la nomenclatura arancelaria y estadística establecida por el Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo [9] […]».

12. El artículo 77, apartado 1, de dicha Ley prevé:

«Está sujeta al impuesto la puesta a consumo de carbón en su ámbito territorial.»

13. El artículo 79, apartado 3, letra a), de la citada Ley disponía:

«Estarán exentas del impuesto las operaciones que constituyan puesta a consumo de carbón cuando impliquen el empleo de este en los usos siguientes:

a) Producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor.»

14. El artículo 83, apartado 1, de dicha Ley está redactado en los siguientes términos:

«La base imponible del impuesto estará constituida por el poder energético del carbón objeto de las operaciones sujetas, expresado en gigajulios (GJ).»

15. El artículo 84 de la Ley 38/1992 establecía:

«El impuesto se exigirá al tipo de 0,15 euros por gigajulio.»

7 BOE n.º 277, de 19 de noviembre de 2005, p. 37821.

8 BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44305.

9 Reglamento, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1).

16. La Ley 38/1992 fue modificada por la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (en lo sucesivo, «Ley 15/2012»). [10] Con arreglo al preámbulo de esta última Ley:

«I) La presente Ley tiene como objetivo armonizar nuestro sistema fiscal con un uso [de la energía] más eficiente y respetuoso con el medioambiente y la sostenibilidad, valores que inspiran esta reforma de la fiscalidad, y como tal en línea con los principios básicos que rigen la política fiscal, energética, y por supuesto ambiental de la Unión Europea.

En la sociedad actual, la incidencia, cada vez mayor de la producción y el consumo de energía en la sostenibilidad ambiental requiere de un marco normativo y regulatorio que garantice a todos los agentes el adecuado funcionamiento del modelo energético que, además, contribuya a preservar nuestro rico patrimonio ambiental.

El fundamento básico de esta Ley se residencia en el artículo 45 de la Constitución, precepto en el que la protección de nuestro medio ambiente se configura como uno de los principios rectores de las políticas sociales y económicas. Por ello, uno de los ejes de esta reforma tributaria será la internalización de los costes medioambientales derivados de la producción de la energía eléctrica y del almacenamiento del combustible nuclear gastado o de los residuos radiactivos. De esta forma, la Ley ha de servir de estímulo para mejorar nuestros niveles de eficiencia energética a la vez que permiten asegurar una mejor gestión de los recursos naturales y seguir avanzando en el nuevo modelo de desarrollo sostenible, tanto desde el punto de vista económico y social, como medioambiental.

La presente reforma contribuye además a la integración de las políticas medioambientales en nuestro sistema tributario, en el cual tienen cabida tanto tributos específicamente ambientales, como la posibilidad de incorporar el elemento ambiental en otros tributos ya existentes.

Los valores y objetivos que informan la presente Ley tienen vocación transversal y por lo tanto deben ser un eje básico de la coherencia de las medidas sectoriales, especialmente cuando inciden en un sector de tanto impacto económico y ambiental para el país como es el sector energético.

A tal fin, mediante esta Ley se regulan tres nuevos impuestos: el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas; se crea un canon por utilización de las aguas continentales para la producción de energía eléctrica; se modifican los tipos impositivos establecidos para el gas natural y el carbón, suprimiéndose además las exenciones previstas para los productos energéticos utilizados en la producción de energía eléctrica y en la cogeneración de electricidad y calor útil.

[…]

IV) […] la Ley revisa el tratamiento fiscal aplicable a los diferentes productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Las actividades de generación de electricidad a partir de combustibles fósiles constituyen grandes focos de emisión de gases de efecto

[10] BOE n.º 312, de 28 de diciembre de 2012, p. 88081.

invernadero, por lo que desde un punto de vista fiscal, se ha llegado a la consideración de que esta forma de generación de electricidad ha de ser gravada de forma más acorde, en relación con las externalidades que produce.

Bajo estas premisas, se suprimen determinadas exenciones previstas en el artículo 51.2.c) y 79.3.a) de la Ley 38/1992, ello, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 14.1.a) de la Directiva [2003/96], que permite a los Estados miembros para tales fines someter a gravamen a los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y, con el artículo 15.1.c) de la citada Directiva por lo que se refiere a la generación combinada de calor y electricidad.

En este mismo sentido, para dar un tratamiento análogo a la producción de electricidad a partir de fuentes de energía fósil, se eleva el tipo de gravamen sobre el carbón, y al mismo tiempo, se crean tipos específicos que gravan los fuelóleos y los gasóleos destinados a la producción de energía eléctrica o a la cogeneración de electricidad y calor útil.

[…]»

17. De este modo, la Ley 15/2012 suprimió el artículo 79, apartado 3, letra a), de la Ley 38/1992 y modificó el artículo 84 de esta última Ley como sigue:

«El impuesto se exigirá al tipo de 0,65 euros por gigajulio.» [11]

18. Según la resolución de remisión, la Ley 15/2012 mantuvo las exenciones del impuesto de hidrocarburos respecto de la producción de electricidad en centrales eléctricas o la producción de electricidad o la cogeneración de electricidad y de calor en centrales combinadas respecto de los carburantes incluidos en su ámbito de aplicación, entre los que se incluyen el gas natural y el gasoil. [12] Por otra parte, como se establece en su preámbulo, dicha Ley creó tres nuevos impuestos, a saber, el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, el impuesto sobre la producción de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos resultantes de la generación de energía nucleoeléctrica y el impuesto sobre el almacenamiento de combustible nuclear gastado y residuos radiactivos en instalaciones centralizadas.

19. La disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, titulada «Costes del sistema eléctrico», estaba redactada en los siguientes términos:

«En las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de cada año se destinará a financiar los costes del sistema eléctrico previstos en el artículo 16 de la Ley 54/1997, de 27 de noviembre, [13] del Sector Eléctrico, un importe equivalente a la suma de los siguientes:

a) La estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en la presente Ley.

11 De la resolución de remisión se desprende que el Real Decreto-ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (BOE n.º 167, de 13 de julio de 2013, p. 52106) introdujo posteriormente en el artículo 84 de la Ley 38/1992 un tipo reducido del impuesto especial (0,15 por gigajulio) para el carbón destinado a usos con fines profesionales siempre y cuando no se utilice en procesos de cogeneración y generación directa o indirecta de energía eléctrica.

12 En sus observaciones escritas, Endesa alega que la exención para los hidrocarburos fue suprimida por la Ley 15/2012, si bien fue restablecida por el Real Decreto-ley 15/2018, de 5 de octubre, de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (BOE n.º 242, de 6 de octubre de 2018, p. 97430).

13 BOE n.º 285, de 28 de noviembre de 1997, p. 35097.

b) El ingreso estimado por la subasta de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero, con un máximo de 500 millones de euros.» [14]

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

20. Endesa es una empresa dedicada a la generación de energía eléctrica mediante el consumo, en particular, de carbón. Adquiere este último a través de una sociedad vinculada, a saber, Carboex, S. A., la cual, en materia impositiva, declaró acogerse a la exención del impuesto sobre el carbón para las partidas de carbón adquiridas destinadas a la reventa, por ser el hecho imponible de dicho impuesto el consumo.

21. A raíz de un procedimiento inspector relativo al ejercicio 2013 respecto de la Central Térmica de Litoral de Almería, que pertenece a Endesa, la inspección tributaria consideró que la base imponible del impuesto sobre el carbón debía determinarse de acuerdo con el poder calorífico superior del carbón, con independencia de la energía efectivamente aprovechada para la producción de energía eléctrica. Alegó que Endesa había adquirido las partidas de carbón en cuestión con destino a su consumo para generación eléctrica, lo que supuso la realización del hecho imponible y el devengo de dicho impuesto. Además, se realizó un control sobre las obligaciones formales en cuanto a la declaración de existencias. En consecuencia, la inspección tributaria giró liquidación exigiendo a Endesa una cuota tributaria incrementada, más los intereses de demora por las cantidades dejadas de ingresar.

22. El 7 de abril de 2016, Endesa presentó reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central cuestionando, en primer lugar, que el impuesto sobre el carbón se calcule sobre la base del poder calorífico superior del carbón; en segundo lugar, la tributación de 268 717,98 toneladas de carbón que Carboex había declarado exentas en el ejercicio 2011 por destinarlas a la reventa y que luego fueron usadas por Endesa para la producción eléctrica; en tercer lugar, la justificación de existencias de contabilidad a 31 de diciembre de 2012, y, en cuarto lugar, la conformidad con el Derecho de la Unión de dicho impuesto, por lo que se refiere a los consumos destinados a la producción de energía eléctrica.

23. Mediante resolución de 28 de marzo del 2019, el Tribunal Económico-Administrativo Central consideró que no procedía tomar en consideración el poder calorífico inferior del carbón para determinar la base imponible del impuesto sobre el carbón. Observó que no hay doble imposición en la tributación de partidas de carbón antes declaradas como exentas del impuesto sobre el carbón por destino a reventa, cuando el adquirente las destina a autoconsumo para generación eléctrica, hecho imponible de dicho impuesto. Asimismo, este tribunal no consideró acreditado el error alegado en la declaración de existencias de carbón. Además, no se pronunció sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de la Ley 15/2012, que suprimió la exención del consumo de carbón destinado a la producción de energía eléctrica del impuesto sobre el carbón.

24. Endesa presentó recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, el órgano jurisdiccional remitente, impugnando dicha resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, formulando imputaciones idénticas a las suscitadas ante ese tribunal y solicitando que se planteara una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia en relación con la disposición de la Ley 15/2012 que suprimió la exención del impuesto sobre el carbón del consumo de carbón destinado a la producción de energía eléctrica.

[14] Esta disposición fue modificada por primera vez por la Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (BOE n.º 310, de 27 de diciembre de 2013, p. 105198).

25. El órgano jurisdiccional remitente señala que ha llegado a la convicción de que, si la normativa española establece un tipo de gravamen en atención a la energía calórica generada por el consumo de carbón, medida en gigajulios, no procede considerar únicamente aquella que sea efectivamente aprovechada en la generación de electricidad. Además, el hecho imponible del impuesto sobre el carbón se produciría cuando la empresa en cuestión adquiere el carbón de su sociedad vinculada para destinarlo a la producción de energía eléctrica. Por otra parte, afirma que no entiende que exista prueba sobre el error en la declaración de existencias.

26. Por consiguiente, según dicho órgano jurisdiccional, las pretensiones de Endesa consistentes en eludir el pago de la cuota del impuesto sobre el carbón liquidada solo se pueden satisfacer cuestionando la conformidad de dicho impuesto, que grava el consumo de carbón destinado a la generación eléctrica, con la normativa de la Unión por la que se reestructura el régimen de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. En efecto, si el citado impuesto no tiene una finalidad medioambiental, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, la normativa española en cuestión sería incompatible con el Derecho de la Unión, quedando desplazada, y privando así a la liquidación de que se trata de respaldo normativo.

27. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente tiene serias dudas sobre la conformidad de la imposición sobre el consumo del carbón empleado para producir electricidad con la Directiva 2003/96, en tanto que, para que un impuesto tenga una finalidad específica, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, este no puede tener exclusivamente una finalidad presupuestaria, cual es la de financiar los costes del sistema eléctrico español. Esta finalidad presupuestaria se desprende del hecho de que la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012 expresamente determine que un importe equivalente a la suma de la estimación de la recaudación anual correspondiente al Estado derivada de los tributos y cánones incluidos en dicha Ley se destinará por las leyes de presupuestos generales del Estado a financiar los costes del sistema eléctrico.

28. Además, la finalidad medioambiental anunciada en el preámbulo de la Ley 15/2012 no tiene un reflejo en la estructura del impuesto ni se destina su recaudación a reducir el impacto sobre el medio ambiente del empleo del carbón en la producción de energía eléctrica. Según el órgano jurisdiccional remitente, el hecho de que se someta a tributación el empleo a tal fin de un producto energético muy contaminante no parece satisfacer el requisito de que un tributo deba tener una finalidad específica, teniendo en cuenta el sistema marginalista de fijación de precios del mercado eléctrico y que las centrales térmicas de carbón no son excluidas de las retribuciones de la actividad de producción de electricidad, lo que contribuye a su sostenibilidad económica y financiera.

29. En estas circunstancias, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Si es compatible con el artículo 14.1 a) de la Directiva [2003/96], la normativa nacional española que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad cuando, pese a proclamar que su objetivo es proteger el medio ambiente, esta finalidad no tiene reflejo en la estructura del impuesto, y se destina la recaudación a financiar los costes del sistema eléctrico.

2) Si puede considerarse que el objetivo medioambiental tiene concreción en la estructura del impuesto por el hecho de que los tipos de gravamen se establezcan en relación al poder calórico del carbón empleado en la generación de electricidad.

3) Si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no se someta a tributación la utilización de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente.»

30. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia Endesa, el Gobierno español y la Comisión Europea.

IV. Análisis

31. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad se ajusta al requisito de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando, en una situación en la que el legislador nacional ha invocado para adoptar dicho impuesto el objetivo de proteger el medio ambiente, la finalidad medioambiental no tiene reflejo en la estructura de ese impuesto, cuyo tipo se establece en relación al poder calórico del carbón, su recaudación se destina a financiar los costes del sistema eléctrico nacional y la utilización de otros productos energéticos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente no se somete a tributación.

32. Para responder a estas cuestiones prejudiciales, debe recordarse con carácter preliminar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la facultad de los Estados miembros de gravar los productos energéticos utilizados para producir electricidad con arreglo a la Directiva 2003/96.

33. A este respecto, en virtud del artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, los Estados miembros deben gravar los productos energéticos comprendidos en su ámbito de aplicación, a saber, los carburantes de automoción, los combustibles para calefacción y la electricidad, aplicándoles niveles de imposición que no pueden ser inferiores a los niveles mínimos prescritos en ella. [15] El artículo 4, apartado 2, de la citada Directiva define el nivel de imposición que los Estados miembros aplican a los productos en cuestión 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.

34. Como declaró el Tribunal de Justicia, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, la Directiva 2003/96 pretende promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia. [16] A este efecto, por lo que atañe a la electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, [17] el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad distribuida, debiendo,

[15] Sentencia de 31 de marzo de 2022, Comisión/Polonia (Imposición de los productos energéticos) (C-139/20, EU:C:2022:240), apartado 39.

[16] Véanse la sentencia de 14 de enero de 2021, Comisión/Italia (Ayuda a la compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18), apartado 75 y jurisprudencia citada, y mis conclusiones presentadas en el asunto RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780), puntos 25 y 26.

[17] DO 1997, C 139, p. 14.

correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad. [18]

35. Así, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de dicha Directiva prevé que los Estados miembros deben eximir del impuesto los productos energéticos y la electricidad utilizados, en particular, para producir electricidad. [19] Dado que el artículo 14, apartado 1, de esta Directiva enumera exhaustivamente las exenciones obligatorias que recaen sobre los Estados miembros en el marco de la imposición de los productos energéticos y de la electricidad, sus disposiciones no pueden interpretarse de manera extensiva, so pena de privar de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la antedicha Directiva. [20]

36. El artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en la medida en que impone a los Estados miembros la exención obligatoria de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, establece una obligación precisa e incondicional, de modo que dicha disposición confiere a los particulares el derecho a invocarla directamente ante los órganos jurisdiccionales nacionales. [21]

37. Además, la Directiva 2003/96 tiene también como propósito fomentar objetivos de política medioambiental. [22] Estos objetivos se traducen en la facultad conferida a los Estados miembros de someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad. A este respecto, cuando el legislador de la Unión ha querido permitir que los Estados miembros introduzcan excepciones al régimen de exención obligatoria establecido por dicha Directiva, lo ha previsto de manera expresa, en particular, en el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de esta, conforme al cual estos pueden someter a gravamen los productos energéticos utilizados para producir electricidad «por motivos de política medioambiental». [23] Por lo tanto, la Directiva 2003/96 no excluye totalmente el riesgo de doble imposición, [24] ya que los Estados miembros tienen la posibilidad de añadir al impuesto sobre la electricidad un impuesto adicional sobre los combustibles indeseables desde el punto de vista medioambiental. [25] Sin embargo, por analogía con la jurisprudencia citada en el punto 35 de las presentes conclusiones, el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva no puede interpretarse de manera extensiva, ya que, de lo contrario, se privaría de toda eficacia a la imposición armonizada establecida por la citada Directiva.

38. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la Ley 22/2005, que transpuso al ordenamiento jurídico español la Directiva 2003/96, introdujo el impuesto sobre el carbón. A tal fin, la Ley 38/1992, en su versión modificada, disponía en particular, en su artículo 79, apartado 3, que estaban exentas del impuesto especial las operaciones que

[18] Véase la sentencia de 16 de octubre de 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862), apartado 38 y jurisprudencia citada, y mis conclusiones presentadas en el asunto RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780), punto 47.

[19] Sentencia de 16 de octubre de 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862), apartado 39 y jurisprudencia citada.

[20] Sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168), apartados 24 y 25 y jurisprudencia citada.

[21] Sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168), apartado 26 y jurisprudencia citada.

[22] Véanse la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59), apartado 32 y jurisprudencia citada, y mis conclusiones presentadas en el asunto RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780), puntos 46 y 48.

[23] Véase, en este sentido, la sentencia de 16 de octubre de 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862), apartado 52 y jurisprudencia citada. He de señalar que la Comisión presentó el 14 de julio de 2021 una nueva propuesta de Directiva por la que se reestructura el régimen de la Unión de imposición de los productos energéticos y de la electricidad [COM(2021) 563 final]. Esta propuesta prevé la derogación del artículo 14 de la Directiva 2003/96. No obstante, el nuevo artículo 13 de dicha Directiva, según se propone, recoge fundamentalmente el contenido actual del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

[24] Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168), apartado 32 y jurisprudencia citada.

[25] Véase, en este sentido, la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 51.

constituyesen puesta a consumo de carbón cuando implicasen el empleo de este, concretamente, para la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor. Esta disposición fue suprimida por la Ley 15/2012, que invocó motivos de política medioambiental, con la consecuencia de que el impuesto sobre el carbón pasó a ser aplicable al empleo de este para la producción de energía eléctrica y cogeneración de electricidad y calor. Por otra parte, la Ley 15/2012 incrementó la cuota del impuesto sobre el carbón, que pasó de 0,15 euros a 0,65 euros por gigajulio.

39. En este sentido, como se menciona explícitamente en el preámbulo de la Ley 15/2012, el Reino de España quiso hacer uso de la facultad prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, al objeto de instaurar, como excepción al régimen de exención establecido por la primera frase de dicha disposición, un régimen de imposición «por motivos de política medioambiental» por lo que respecta al carbón utilizado para producir electricidad. De este modo, dicho Estado miembro estableció la doble imposición de la electricidad, a saber, la imposición, por una parte, del carbón utilizado para producir electricidad y, por otra parte, de la electricidad distribuida.

40. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la aplicación del impuesto sobre el carbón al carbón utilizado para producir electricidad se ajusta al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 en el sentido de que este impuesto efectivamente se estableció «por motivos de política medioambiental». A este respecto, dicho órgano jurisdiccional se refirió a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, con arreglo al cual 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 de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA. Este órgano jurisdiccional se pregunta si el impuesto sobre el carbón persigue una «finalidad específica», que se exige de forma idéntica en el marco de la aplicación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y en la del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

41. Habida cuenta de las dudas del órgano jurisdiccional remitente, me parece útil recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, antes de examinar si esta puede aplicarse por analogía al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

42. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, que pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los gravámenes indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias, permite a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo, otros gravámenes indirectos que persigan un fin específico.[26] El concepto de «otros gravámenes indirectos», en el sentido de esta disposición, designa así 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.[27]

43. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podrán imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales siempre que se cumplan dos requisitos. Por una parte,

[26] Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 20 y jurisprudencia citada.

[27] Sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), apartado 48 y jurisprudencia citada.

tales gravámenes deben imponerse con fines específicos y, por otra parte, estos gravámenes deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del gravamen. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones. Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de gravámenes indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. [28]

44. En relación con el primer requisito, de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un fin específico, en el sentido de esta disposición, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. Sin embargo, ya que todo tributo tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, el mero hecho de que un tributo tenga una finalidad presupuestaria no basta, por sí mismo, a menos que se prive de todo contenido al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, para excluir que pueda considerarse que dicho tributo tiene también un fin específico, en el sentido de esta disposición. Así, para considerar que persigue un fin específico, en el sentido de dicha disposición, es preciso que el tributo tenga por objeto, por sí mismo, garantizar el fin específico invocado. [29] Así sucede en particular cuando lo recaudado por este impuesto se debe destinar obligatoriamente a la reducción de los costes medioambientales ligados específicamente al consumo de electricidad gravado por dicho impuesto y a la promoción de la cohesión social y territorial, de forma que existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y la referida finalidad específica. [30]

45. Siempre según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien la afectación predeterminada de los ingresos procedentes de un tributo a la financiación por parte de las autoridades de un Estado miembro de competencias que les han sido atribuidas puede constituir un elemento que debe tenerse en cuenta para identificar la existencia de un fin específico, tal afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que todo Estado miembro puede ordenar, cualquiera que sea el fin perseguido, la afectación de los ingresos procedentes de un tributo a la financiación de determinados gastos. En caso contrario, cualquier finalidad podría considerarse específica en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, lo que privaría al impuesto especial armonizado por esta Directiva de todo efecto útil y sería contrario al principio con arreglo al cual una disposición que establece una excepción, como el mencionado artículo 1, apartado 2, debe ser objeto de interpretación estricta. [31]

46. Por último, a falta de afectación predeterminada de los ingresos, solo puede considerarse que un tributo que grava productos sujetos a impuestos especiales persigue un fin específico a efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 si dicho tributo está concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en un sentido que permita la consecución del

[28] Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartados 21 y 22 y jurisprudencia citada.

[29] Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartados 23 a 25 y jurisprudencia citada.

[30] Sentencia de 25 de julio de 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587), apartado 38 y jurisprudencia citada.

[31] Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 26 y jurisprudencia citada.

fin específico invocado, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados a fin de desalentar su consumo [32] o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente. [33]

47. Habida cuenta de esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia, me parece importante distinguir bien entre, por una parte, los impuestos establecidos en el marco de la Directiva 2003/96 y, por otra parte, los otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales mencionados en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Como dispone el artículo 1, apartado 1, de esta última Directiva, esta 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 figuran los «productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva [2003/96]». En otras palabras, los productos energéticos, cuando entran en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, están sujetos a imposición en las condiciones previstas por dicha Directiva, y los Estados miembros podrán prever, además de esta imposición, otros gravámenes indirectos que persigan un fin específico, con arreglo al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

48. En el presente asunto, no se discute que el impuesto sobre el carbón esté comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96. Así, el órgano jurisdiccional remitente ha puesto de relieve que este impuesto fue introducido por la Ley 22/2005, que transpuso dicha Directiva al ordenamiento jurídico español. En el mismo sentido, el Gobierno español ha señalado que el artículo 2 de dicha Directiva establece que, a efectos de esta, el concepto «productos energéticos» comprende los productos de los códigos de la nomenclatura combinada NC 2701, 2702 y 2704 a 2715, relativos al carbón, y que el artículo 75 de la Ley 38/1992 dispone que los productos de los códigos NC 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 y 2714 se consideran carbón, con la consecuencia de que el impuesto sobre el carbón está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96.

49. Según el órgano jurisdiccional remitente y Endesa, las Directivas 2003/96 y 2008/118 establecen requisitos que pueden considerarse equivalentes para la imposición de los productos energéticos objeto de impuestos especiales, en cuanto los motivos de política medioambiental, en el sentido de la primera Directiva, constituyen uno de los fines específicos a que se refiere la segunda Directiva. No estoy de acuerdo con esta interpretación. En efecto, como se ha subrayado en el punto 47 de las presentes conclusiones, el régimen de imposición establecido por estas Directivas presenta diferencias, ya que el primero es obligatorio y el segundo opcional, siempre que se cumplan determinadas condiciones. A este respecto, es importante señalar que el tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 no menciona la necesidad de que existan «fines específicos». Por lo tanto, a mi modo de ver, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al «fin específico» que deben perseguir los otros gravámenes indirectos que se apliquen a los productos sujetos a impuestos especiales, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, no puede aplicarse por analogía a un impuesto comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96. Este análisis es plenamente coherente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118, que somete la facultad de los Estados miembros de establecer impuestos sobre productos distintos de los sujetos al régimen de esos impuestos

[32] Auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 27 y jurisprudencia citada.

[33] Véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 32. Sobre el enfoque seguido por el Tribunal de Justicia en relación con la interpretación del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, véase Pitrone, F., «Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union», *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, n.º 1, 2015, pp. 58 a 64. Sobre la existencia de una «finalidad específica» no presupuestaria, véanse las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694), puntos 17 a 32.

especiales armonizados únicamente a la condición de que estos impuestos no den lugar, en el comercio entre Estados miembros, a formalidades relativas al cruce de fronteras. En efecto, como ha señalado el Tribunal de Justicia, a diferencia del artículo 1, apartado 2, de dicha Directiva, en relación con el cuarto considerando [34] de la citada Directiva, el mencionado artículo 1, apartado 3, no prevé que los impuestos en cuestión deban ser impuestos distintos de los impuestos especiales armonizados *o que deban perseguir objetivos específicos*. [35]

50. Por lo tanto, en el marco del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, no procede, en particular, comprobar si existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y la referida finalidad específica. [36] Únicamente procede examinar los motivos del impuesto de que se trate, a saber, si se ha establecido efectivamente «por motivos de política medioambiental», los cuales constituyen un concepto autónomo del Derecho de la Unión. A este respecto, me parece que es posible, no obstante, inspirarse en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y considerar que un impuesto contribuye a la protección del medio ambiente si está concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en el sentido de que permita asegurar una mayor protección medioambiental, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados a fin de desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente. [37]

51. Esta interpretación se ve corroborada por el Reglamento (UE) n.º 651/2014, [38] relativo a las categorías de ayudas compatibles con el mercado interior. [39] Con arreglo al artículo 44, apartado 1, de dicho Reglamento, los regímenes de ayudas en forma de reducciones de impuestos medioambientales que cumplan las condiciones de la Directiva 2003/96 serán compatibles con el mercado interior a tenor del artículo 107 TFUE, apartado 3, y quedarán exentos de la obligación de notificación establecida en el artículo 108 TFUE, apartado 3, siempre que se cumplan determinadas condiciones. Pues bien, el artículo 2, punto 119, de dicho Reglamento define «impuesto medioambiental» como «impuesto cuya base imponible específica produce un claro efecto negativo sobre el medio ambiente o cuyo objetivo sea la imposición de determinados bienes, servicios o actividades de tal modo que los costes medioambientales puedan ser incluidos en su precio y/o que los productores y consumidores se orienten hacia actividades más respetuosas del medio ambiente».

[34] Según dicho considerando, «los productos sujetos a impuestos especiales pueden estar gravados con otros impuestos indirectos que persigan una finalidad concreta. En tales casos, no obstante, y para no menoscabar la utilidad de las normas comunitarias en materia de impuestos indirectos, es indispensable que los Estados miembros se atengan a determinados elementos esenciales de esas normas».

[35] Véase la sentencia de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84), apartados 33 y 34. El Tribunal de Justicia dedujo de ello que el artículo 1, apartado 3, de la Directiva 2008/118 no se opone, por sí mismo, a que los Estados miembros graven productos distintos de aquellos sujetos al régimen de los impuestos especiales armonizados mediante un impuesto que se rige por reglas idénticas a las relativas a dicho régimen.

[36] Véase la jurisprudencia citada en el punto 44 de las presentes conclusiones.

[37] En el mismo sentido, he de señalar que, en mis conclusiones presentadas en el asunto RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780), punto 48, indiqué, en lo que concierne al objetivo de protección del medio ambiente, que consta que la producción de electricidad a partir del lignito comporta varias obligaciones impuestas por las normas medioambientales, destinadas a hacer el uso más adecuado posible de los productos energéticos, y que, por lo tanto, no cabe excluir que la exención controvertida pueda afectar al cumplimiento de estas obligaciones, cuando estas impliquen un tratamiento del producto energético que implica la utilización de electricidad, con el fin de hacer posible una producción de energía más verde.

[38] Reglamento de la Comisión, de 17 de junio de 2014, por el que se declaran determinadas categorías de ayudas compatibles con el mercado interior en aplicación de los artículos 107 y 108 del Tratado (DO 2014, L 187, p. 1).

[39] Sobre la relación entre la Directiva 2003/96 y las ayudas estatales a que se refiere el artículo 107 TFUE, véase Villar Ezcurra, M., y Fonseca Capdevila, E., «Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime» en Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, pp. 143 a 156.

52. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si la imposición del consumo del carbón utilizado para producir electricidad, prevista en la normativa nacional, es conforme con la Directiva 2003/96. En este sentido, es preciso señalar que la función del Tribunal de Justicia, cuando se le plantea una cuestión prejudicial que tiene por objeto determinar si un Estado miembro ha establecido un tributo por motivos de política medioambiental, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva, consiste en proporcionar una aclaración al órgano jurisdiccional nacional acerca de los criterios que ha de seguir para determinar si dicho tributo persigue efectivamente tal fin, y no en efectuar por sí mismo dicha apreciación, máxime cuando no dispone necesariamente de todos los datos indispensables a este respecto. [40]

53. Desde este punto de vista, en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente subraya que la normativa nacional española, al establecer una imposición sobre el carbón utilizado para producir electricidad, persigue el objetivo de proteger el medio ambiente. Endesa, por su parte, considera que esta justificación es meramente aparente, con el fin de respetar el Derecho de la Unión, ya que el verdadero objetivo de la Ley 15/2012 era exclusivamente aumentar los ingresos fiscales. Es preciso señalar a este respecto que, en su auto, el órgano jurisdiccional remitente citó una parte del preámbulo de esta Ley, [41] de la que se desprende que, mediante su adopción, el legislador español quiso proteger el medio ambiente. Así, el Reino de España motivó la adopción del impuesto sobre el carbón «por motivos de política medioambiental». Sin embargo, como se ha expuesto en el punto 50 de las presentes conclusiones, es preciso, además, a fin de ajustarse al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, que el impuesto de que se trate asegure efectivamente una mayor protección medioambiental.

54. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera, haciendo referencia a la disposición adicional segunda de la Ley 15/2012, que el impuesto sobre el carbón tiene una finalidad exclusivamente presupuestaria, cual es la de financiar los costes del sistema eléctrico español. Esta alegación está relacionada con la interpretación del concepto de «fines específicos», en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Sin embargo, como se ha expuesto en los puntos 49 y 50 de las presentes conclusiones, no procede aplicar este concepto en el marco del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 ni, en particular, comprobar si existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y la finalidad del impuesto sobre el carbón. Cabe añadir que el Gobierno español ha alegado que dicha disposición adicional segunda no se refiere al impuesto sobre el carbón y que los tributos a los que se refiere esta disposición son los tres nuevos impuestos que introduce la Ley 15/2012. [42] En consecuencia, según dicho Gobierno, en cualquier caso, el impuesto sobre el carbón no está comprendido en el ámbito de aplicación de la disposición adicional segunda de dicha Ley.

55. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente sostiene que la finalidad medioambiental anunciada en el preámbulo de la Ley 15/2012 no tiene un reflejo en la estructura del impuesto sobre el carbón, ya que el tipo de gravamen se establece en relación al poder calórico del carbón empleado en la generación de electricidad. A este respecto, he de subrayar que el artículo 10, apartado 1, de la Directiva 2003/96 dispone que, a partir del 1 de enero de 2004, los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I de dicha Directiva, para la utilización con fines profesionales y sin fines profesionales. Pues bien, por lo que respecta al carbón y al coque, varias versiones lingüísticas de este cuadro C, titulado «Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para

[40] Véase, por analogía, el auto de 7 de febrero de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83), apartado 28 y jurisprudencia citada.

[41] Véase el punto 16 de las presentes conclusiones.

[42] Véase el punto 18 de las presentes conclusiones.

calefacción y a la electricidad», a saber, en particular, las versiones en lengua alemana, estonia, inglesa, croata, letona, lituana, húngara, maltesa, polaca, rumana y eslovena, se refieren explícitamente al «poder calorífico superior» del carbón y del coque. Pues bien, aun cuando la versión en lengua española del citado cuadro C no mencione dicho poder calorífico, el hecho de que el legislador español haya tomado este como referencia para gravar la utilización del carbón no obsta a que el impuesto sobre el carbón pueda haberse adoptado por motivos de política medioambiental.

56. En cuarto lugar, el órgano jurisdiccional remitente expone que la recaudación del impuesto sobre el carbón no se destina a reducir el impacto sobre el medio ambiente del empleo del carbón en la generación de electricidad. Sin embargo, como se desprende del punto 50 de las presentes conclusiones, un impuesto contribuye a la protección del medio ambiente si está concebido, por lo que respecta a su estructura, en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen, de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes en el sentido de que permita asegurar una mayor protección medioambiental, por ejemplo, gravando considerablemente los productos considerados a fin de desalentar su consumo o fomentando el uso de otros productos cuyos efectos sean menos nocivos para el medioambiente. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, en el presente asunto, así sucede con el impuesto sobre el carbón. A este respecto, considero oportuno señalar que la combinación de la supresión de la exención del impuesto sobre el carbón y del aumento del tipo de gravamen de este constituye un medio que puede contribuir a disuadir que se utilice el carbón para la producción de electricidad y a promover otras fuentes de energía menos contaminantes y que, según la Comisión, en la práctica, la supresión de esta exención parece haber tenido efectivamente incidencia en el volumen de energía eléctrica producido a partir del carbón en España.

57. En quinto lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la finalidad medioambiental se alcanza por el mero hecho de que se establezcan tributos sobre determinados productos energéticos no renovables y no se someta a tributación la utilización de aquellos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente. Por lo que se refiere a este extremo, del punto anterior de las presentes conclusiones se desprende que, cuando un impuesto desalienta el consumo de un producto nocivo para el medio ambiente o fomenta el uso de otros productos cuyos efectos son menos nocivos para el medio ambiente, contribuye a la protección del medio ambiente. En el presente asunto, el Gobierno español consideró que el carbón constituía una energía contaminante que debía gravarse cuando se utiliza para la producción de electricidad. En este sentido, soy de la opinión de que, al desalentar el consumo de carbón, del que consta que es muy nocivo para el medio ambiente,[43] dicho Gobierno ha perseguido el objetivo de proteger el medio ambiente, en el sentido del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

58. En sexto lugar y último lugar, Endesa alega que, si bien se estableció el impuesto sobre el carbón, el Gobierno español restableció a continuación la exención de los hidrocarburos empleados en generación eléctrica, lo que resulta revelador de la falta de una auténtica finalidad ambiental. No obstante, en mi opinión, el examen de un impuesto a la luz del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96 debe realizarse caso por caso. Dado que este impuesto se estableció «por motivos de política medioambiental», está comprendido en el ámbito de aplicación de esta disposición aun cuando, al mismo tiempo, otros productos contaminantes utilizados para la producción de electricidad no están sujetos a tributación.

[43] Véase, en particular, la tercera parte del Sexto Informe de Evaluación del Grupo Intergubernamental de Expertos sobre el Cambio Climático (IPCC), publicado en abril de 2022, del que puede consultarse un resumen (en inglés) en la siguiente dirección: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

59. Habida cuenta de todo lo anterior, considero que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que una normativa nacional que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad se ajusta al requisito de que el impuesto debe establecerse «por motivos de política medioambiental» cuando, en una situación en la que el legislador nacional ha invocado para la adopción de dicho impuesto el objetivo de proteger el medio ambiente, la finalidad medioambiental no tiene reflejo en la estructura de ese impuesto, cuyo tipo se establece en relación al poder calórico del carbón, su recaudación se destina a financiar los costes del sistema eléctrico nacional y la utilización de otros productos energéticos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente no se somete a tributación.

V. Conclusión

60. A la vista de cuanto precede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por la Audiencia Nacional del siguiente modo:

«El artículo 14, apartado 1, letra a), 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

una normativa nacional que establece una imposición sobre el carbón destinado a la generación de electricidad se ajusta al requisito de que el impuesto debe establecerse “por motivos de política medioambiental” cuando, en una situación en la que el legislador nacional ha invocado para la adopción de dicho impuesto el objetivo de proteger el medio ambiente, la finalidad medioambiental no tiene reflejo en la estructura de ese impuesto, cuyo tipo se establece en relación al poder calórico del carbón, su recaudación se destina a financiar los costes del sistema eléctrico nacional y la utilización de otros productos energéticos que se consideran menos perjudiciales para el medio ambiente no se somete a tributación.»