Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 7 de marzo de 2018 [1]

**Asunto C-90/17**

**Turbogás Produtora Energética SA**
**contra**
**Autoridade Tributária e Aduaneira**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal)]

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 14, apartado 1, letra a) — Exención de los productos energéticos y de la electricidad utilizados para la producción de electricidad — Artículo 21, apartado 5, párrafo tercero — Entidad que produce electricidad para uso propio — Exención de los pequeños productores de electricidad»

## Introducción

1. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional portugués ha planteado unas cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de una disposición 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. [2] La respuesta a estas cuestiones prejudiciales no debería suscitar mayores dificultades. Sin embargo, el problema radica en que una respuesta útil para resolver el litigio que se sustancia ante el órgano jurisdiccional requiere adicionalmente de la interpretación de otras disposiciones de esta Directiva, distintas de la disposición que el órgano jurisdiccional remitente ha incluido en su petición. Por tanto, en mi opinión, el Tribunal de Justicia debe extender su análisis a estas disposiciones adicionales.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

2. El artículo 1 de la Directiva 2003/96 establece que:

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

1 Lengua original: polaco.

2 DO 2003, L 283, p. 51.

3. A tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, [3] 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 […]».

4. Por último, según el artículo 21, apartado 5, párrafos primero y tercero de la Directiva 2003/96:

«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 portugués*

5. A tenor del artículo 4, apartado 1, letra b), del Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código relativo a los Impuestos Especiales sobre el Consumo; en lo sucesivo, «CIEC»), son sujetos pasivos del impuesto especial de la electricidad, entre otros, las entidades que producen electricidad para uso propio (*autoprodutores*). Con arreglo al artículo 9, apartado 1, del CIEC, se considerará despacho a consumo de electricidad, entre otros, la producción para uso propio. El artículo 89, apartado 2, letra a), del CIEC exime de impuesto la electricidad utilizada para producir electricidad y para mantener la capacidad de producir electricidad. Por último, el artículo 96A, apartado 1, del CIEC requiere el registro de los distribuidores de electricidad para la percepción del impuesto especial.

## Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

6. Turbogás — Produtora Energética SA (en lo sucesivo, «Turbogás») es una sociedad de Derecho portugués que opera en el sector de la producción de electricidad mediante la combustión de gas natural. La central productiva de Turbogás dispone de una capacidad instalada de 990 MW, que le permite producir cerca del 9 % de la electricidad producida en Portugal.

7. Turbogás consume una parte de la electricidad que ella misma produce para esta producción. Como resulta de la resolución de remisión, esta sociedad no tenía derecho a exención del impuesto especial de la electricidad para autoconsumo. Sin embargo, la sociedad no declaró esta electricidad para su imposición y no pagó el impuesto sobre la electricidad.

3 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).

8. A resultas de la inspección, la administración tributaria estimó las cantidades de electricidad autoconsumida por la sociedad Turbogás en los años 2012 y 2013, requiriendo mediante la resolución de 4 de agosto de 2014 el pago del impuesto adeudado por importe de 71 197,17 euros más los intereses por importe de 4 986,52 euros. El 7 de enero de 2016 se desestimó el recurso contra esta resolución. El 20 de abril de 2016, Turbogás presentó una solicitud para que se constituyera un tribunal arbitral con el objeto de que este declarara la ilegalidad de la liquidación de 4 de agosto de 2014. El tribunal arbitral se constituyó el 1 de julio de 2016.

9. En su solicitud, Turbogás alega ante todo que no puede ser considerada como una entidad que produce electricidad para uso propio (*autoprodutor*) en el sentido del artículo 4, apartado 1, letra b), del CIEC. Apoya esta alegación en el tenor de la versión portuguesa del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96, la cual en la frase segunda emplea la expresión «*estes* pequenos produtores» («*estos* pequeños productores»). Según Turbogás, la utilización de esta expresión significa que el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 en su totalidad se refiere exclusivamente a los pequeños productores de electricidad, de modo que solo tales productores se considerarán como distribuidores de esta energía y quedarán sujetos al impuesto. Dado que Turbogás incontestablemente no es un pequeño productor de electricidad, no debería considerarse como distribuidor de electricidad que consume para uso propio, y no debería quedar sujeta al impuesto.

10. En este contexto, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En los términos y a efectos del párrafo tercero del artículo 21, apartado 5, de la Directiva [2003/96/CE], las entidades que produzcan electricidad para su propio uso, ¿deberán ser pequeños productores para ser consideradas distribuidores, y quedar sujetas al impuesto con arreglo al párrafo primero del mismo artículo 21, apartado 5, de la Directiva, quedando las restantes entidades (las que no sean pequeños productores) que produzcan electricidad para su propio uso excluidas de aquella cualidad de distribuidor, o deberán ser consideradas distribuidores, y quedar sujetas al impuesto conforme al párrafo primero del mismo artículo 21, apartado 5, de la Directiva, todas las entidades que produzcan electricidad para su propio uso (independientemente de la respectiva dimensión y de que la ejerzan como actividad económica principal o accesoria) y no quedar así exentas, en tanto que pequeños productores, en virtud de la segunda parte del párrafo tercero del citado artículo 21, apartado 5, de la Directiva?

2) En particular, ¿puede una entidad como la controvertida en el caso de autos, que es una gran productora de electricidad y que llega a producir cerca del 9 % de la energía a nivel nacional, para la venta de la misma a la red nacional, ser considerada una «entidad que produzca electricidad para su propio uso» en el sentido del artículo 21, apartado 5, de la Directiva [2003/96/CE], cuando solo una pequeña parte de la electricidad que produce es consumida en la propia producción de nueva electricidad, como parte integrante de su proceso productivo?»

11. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 21 de febrero de 2017. Turbogás, el Gobierno portugués y la Comisión Europea presentaron sus observaciones escritas.

## Análisis

### *Observaciones preliminares*

12. En el litigio ante el órgano jurisdiccional remitente, Turbogás apoya sus alegaciones en la interpretación del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96. Por tanto, las cuestiones prejudiciales también se refieren a esta disposición. Sin embargo, el litigio principal no tiene por objeto determinar si Turbogás es una entidad que produce electricidad para uso propio, aspecto regulado por la disposición citada, sino apreciar la conformidad a Derecho de la resolución de 4 de agosto de 2014 por la que se requirió a esta sociedad el pago del impuesto especial sobre la electricidad que produce esta sociedad y que consume para su producción. Desde esta perspectiva, parece relevante la interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

13. Tras analizar los asuntos claramente señalados en las cuestiones prejudiciales, también abordaré el problema que no se ha planteado directamente en ellas, a saber, la interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de esa Directiva y la relación con su artículo 21, apartado 5, párrafo tercero. Considero que se puede ampliar de ese modo la problemática planteada en las cuestiones prejudiciales, toda vez que a tenor de la reiterada jurisprudencia en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido en el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionarle al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, el Tribunal de Justicia podrá, en su caso, reformular las cuestiones prejudiciales que se le planteen. Además, el Tribunal de Justicia puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho de la Unión que el órgano jurisdiccional remitente no haya mencionado en su cuestión prejudicial.[4] Estoy convencido de que a la hora de interpretar el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esta Directiva no se puede proporcionar una respuesta útil a las cuestiones prejudiciales en el presente asunto y, en particular, a la segunda cuestión prejudicial, sin tomar en consideración la interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

### *Sobre el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96*

14. Con la primera cuestión prejudicial en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine si a la luz del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 se considera como distribuidores de electricidad únicamente a las entidades que producen electricidad para uso propio que son pequeños productores.

15. Ha de recordarse que Turbogás alega que, dado que la Directiva 2003/96 en su versión portuguesa emplea en el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, la expresión «estos pequeños productores», toda esta disposición se refiere exclusivamente a los pequeños productores de electricidad. Por consiguiente, en opinión de Turbogás, esta disposición no resulta aplicable a los grandes productores de electricidad, que consumen parte de la electricidad producida por ellos mismos para esta producción.

16. No cabe acoger esta alegación.

4 Para un ejemplo reciente a estos efectos, véase, en particular, la sentencia de 13 de octubre de 2016, M. y S. (C-303/15, EU:C:2016:771), apartado 16 y jurisprudencia citada.

17. En primer lugar, según mi parecer, la expresión «estos pequeños productores» aparece, aparte de en la versión portuguesa de la Directiva 2003/96, únicamente en la versión española. En particular, con toda seguridad, no aparece en las versiones francesa, inglesa, alemana y polaca. Por tanto, la mera interpretación lingüística de la citada disposición, tomando en consideración no una, sino todas las versiones lingüísticas, permite descartar la alegación expuesta por la sociedad Turbogás.

18. La interpretación sistemática y teleológica del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 lleva a conclusiones similares.

19. Conforme al artículo 21, apartado 1, de la Directiva 2003/96, en relación con las disposiciones de la Directiva 92/12,[5] el hecho imponible en el impuesto de los productos comprendidos por la Directiva 2003/96 en principio consiste en su producción o utilización como carburante de automoción o como combustible de calefacción. La electricidad aquí supone una excepción (y también el gas natural), dado que, en su caso, la obligación tributaria nace en el momento del suministro del distribuidor al usuario final. Lo dispone así el artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96. Ello se acompaña de la exención de los productos energéticos y de la electricidad utilizados para la producción de electricidad, prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva. De ese modo la electricidad está sometida a gravamen una sola vez, justamente en el momento del suministro.

20. En el caso de las entidades que producen electricidad para uso propio, no se llega al suministro, puesto que esta energía la consume la propia entidad que la produce. El productor de la electricidad es al mismo tiempo su usuario, sin la participación de un intermediario como distribuidor. Por este motivo, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, primera frase, de la Directiva 2003/96 establece que la entidad que produce electricidad para uso propio será considerada como distribuidor. Ello se debe entender en el sentido de que aquella será considerada como distribuidor a los efectos de la aplicación de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de esta Directiva, es decir, a los efectos de determinar el hecho imponible. Habida cuenta de que, conforme al artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, primera frase, de la Directiva 2003/96, la entidad que produce electricidad para uso propio se considera como distribuidor, la utilización por él de esta electricidad para uso propio genera la obligación tributaria con arreglo al artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de esta Directiva. Esta solución impide la aparición de una laguna en la imposición relacionada con la carencia del distribuidor que suministra la electricidad en esta situación.

21. Por el contrario, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, de la Directiva 2003/96 faculta a los Estados miembros para excluir a los pequeños productores de electricidad del citado mecanismo. Estos pequeños productores podrán no recibir el tratamiento de distribuidores, de modo que la electricidad producida por ellos no esté sujeta a gravamen, dado que no acontece el hecho imponible en forma de su suministro. El requisito —que también se incluye en la disposición citada, para que por medio de una excepción a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva citada los Estados miembros, haciendo uso de esta autorización, graven los productos energéticos utilizados por aquellos pequeños productores para la producción de electricidad para uso propio— impide la aparición de una laguna en la imposición. Esta solución les permite, tanto a las entidades de que se trate como a los órganos tributarios de los Estados miembros, evitar los gastos administrativos de la imposición de esta electricidad y de su control, cuyos gastos, en el caso de los pequeños productores, podrían exceder incluso los ingresos tributarios por este concepto. El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96[6] parece responder a una lógica similar.

5 El 15 de enero de 2009 esta Directiva fue reemplazada por la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

6 Esta disposición permite la utilización libre de impuestos de los productos energéticos para la producción de productos energéticos.

22. La inserción del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, frases primera y segunda, de la Directiva 2003/96 en una misma disposición legislativa supone únicamente que la simplificación administrativa prevista en la segunda frase tan solo se refiere a estos pequeños productores de electricidad que utilizan esta energía para uso propio y que de ese modo, en principio, quedan sometidos a la norma establecida en la primera frase. Por el contrario, nada aboga en favor de que se reconozca que todo el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, se refiere exclusivamente a los pequeños productores de electricidad. En efecto, la imposición de la producción de electricidad para uso propio mediante el reconocimiento de estos productores como distribuidores es un principio resultante de esta disposición. Este principio prevé únicamente una excepción para las situaciones en las que —en razón de la pequeña dimensión de la producción de electricidad— la imposición no sería razonable, a la vista de los gastos relacionados con esta imposición y las dificultades administrativas. Por el contrario, la estimación de la alegación expuesta por Turbogás llevaría a una exención no justificada de la imposición de las entidades que producen electricidad para uso propio sin ser pequeños productores.

23. Por tanto, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que también se refiere a las entidades que producen electricidad para uso propio que no sean pequeños productores de electricidad.

24. Ciertamente, la Directiva 2003/96 no define el concepto de pequeños productores de electricidad, sino que deja esta cuestión a la regulación de las legislaciones nacionales de los Estados miembros. Sin embargo, no parece controvertido en el litigio principal que Turbogás no sea un pequeño productor, toda vez que produce una parte relevante de la totalidad de la producción nacional de electricidad. No obstante, este problema no tiene relevancia para resolver el presente asunto, tal como procuraré poner de manifiesto a continuación.

### *Sobre la interpretación del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 en relación con el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva*

25. Con la segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se determine si una entidad como Turbogás —cuya actividad principal consiste en la producción de electricidad, aunque consuma una pequeña parte de esta energía para las necesidades de esta producción— puede considerarse como una entidad que produce electricidad para uso propio en el sentido del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96.

26. El Gobierno portugués propone que se dé una respuesta afirmativa a esta cuestión prejudicial, y reconoce que respecto de aquella parte de la electricidad que Turbogás utiliza para la producción que desarrolla, se trata de una entidad que produce electricidad para uso propio en el sentido de la disposición citada, en igualdad con cualquier otra entidad de este tipo. Sin embargo, el asunto no me parece tan sencillo.

#### *Relación entre el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 y el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva*

27. En mi opinión, la respuesta a esta cuestión prejudicial es negativa, pero no por las consideraciones que invoca Turbogás en el litigio principal. Los motivos por los cuales Turbogás no queda sometida a la regulación del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 no se sitúan exclusivamente en el ámbito de la interpretación de esta disposición, sino que se deducen de su relación con la regulación del artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva. En este aspecto, comparto plenamente la postura de la Comisión expresada en sus observaciones en el presente asunto.

28. Como ya he señalado anteriormente,[7] la Directiva 2003/96 determina precisamente la forma de imposición de la electricidad. Sin embargo, los principios de esta imposición difieren de los principios de imposición de otros productos contemplados por esta Directiva.

29. El sistema establecido en la Directiva 2003/96 prevé, en efecto, la imposición de la electricidad en el momento del suministro por el distribuidor a los usuarios finales, con arreglo al artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de esta Directiva. Los impuestos armonizados en la Directiva 2003/96 son impuestos indirectos, de modo que los distribuidores obviamente repercuten la carga fiscal a los usuarios de la electricidad, incluyendo el impuesto en su precio.

30. Este mismo mecanismo de repercusión de la carga fiscal a las siguientes fases de la comercialización también afecta a otros productos energéticos objeto de imposición en virtud de la Directiva 2003/96, conforme a la naturaleza indirecta de estos impuestos. Por su parte, estos productos son objeto de imposición en la fase de su producción o en el momento de su utilización como carburante de automoción o como combustible de calefacción.

31. Desde la perspectiva de la Directiva 2003/96, la electricidad es un producto especial. Por una parte, se trata de un producto objeto de imposición en virtud de lo dispuesto en esta Directiva. Por otra parte, en gran medida, esta electricidad se produce en la Unión Europea en el proceso de combustión de los productos energéticos, que también en principio están gravados. Si los productos energéticos utilizados figurasen gravados como el resto de los productos contemplados por la Directiva 2003/96, los usuarios de esta energía soportarían una doble carga tributaria: en concepto de imposición de los productos energéticos y en concepto de imposición de la propia electricidad.

32. A fin de evitar esta doble imposición, el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 prevé la exención obligatoria de la imposición de los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad. Procede esta misma exención respecto de la electricidad utilizada para la producción de electricidad. Ello se refiere tanto a la energía adquirida de entidades terceras como a la energía producida por la entidad que produce electricidad y que a continuación ella misma utiliza para las necesidades de esta producción.

33. En principio, la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 es obligatoria. Ciertamente, con arreglo a la segunda frase de esta disposición, los Estados miembros pueden gravar los productos energéticos y la electricidad utilizados para la producción de electricidad por motivos de política medioambiental. Sin embargo, de los autos no resulta que Portugal haya hecho uso de esta posibilidad.

34. Como he señalado anteriormente,[8] el fin de lo dispuesto en el artículo 21 de la Directiva 2003/96 no es establecer la imposición o la exención de la imposición de los productos, sino determinar el momento de la imposición, designando el hecho imponible. La determinación del momento de la imposición solo puede referirse necesariamente a los productos gravados, y no a los productos exentos.

35. Por tanto, cuando el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 requiere que se reconozca a la entidad que produce electricidad para uso propio como distribuidor de esta electricidad a efectos de la aplicación del párrafo primero de este apartado,[9] ello puede referirse exclusivamente a los productores de electricidad que quedan sujetos a gravamen en virtud de otras

7 Véase el punto 19 de las presentes conclusiones.

8 Véanse los puntos 19 y 20 de las presentes conclusiones.

9 Recuerdo a su vez que el artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 señala el momento del suministro de la electricidad como hecho imponible.

disposiciones de esta Directiva. Habida cuenta de que, a tenor del artículo 14, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, la electricidad utilizada en la producción de electricidad se encuentra exenta de imposición, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esta Directiva no resultará aplicable a los productores de esa electricidad.

36. En otras palabras, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 únicamente se aplica a las entidades que producen electricidad que a continuación utilizan para fines distintos de la producción de electricidad. Por el contrario, cuando la actividad principal de esta entidad sea justamente la producción de electricidad y utilice parte de la electricidad que produce para las necesidades de esta producción, la citada disposición no resulta aplicable a esta entidad.

37. Lo cierto es que, tal como he señalado en mis recientes conclusiones presentadas en el asunto Koppers Denmark,[10] el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 tiene en la práctica un efecto análogo a la exención fiscal. Esta disposición ordena que no se considere como hecho imponible la utilización, en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos, de productos energéticos producidos en las dependencias de este establecimiento. Debido a la falta de otro posible momento de imposición, esta norma supone en esencia la exención de estos productos. Sin embargo, de este efecto práctico del artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva no se puede concluir que la aplicación del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esta Directiva a las entidades que utilizan la electricidad para las necesidades de la propia producción de electricidad pueda suponer la imposición de esta electricidad, vulnerando así la efectividad de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta misma Directiva.

38. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, hay que responder a la cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que una entidad como Turbogás, que al producir electricidad consume una parte de la electricidad que ella misma produce para esta producción, no puede considerarse como distribuidor de esta electricidad en el sentido de la citada disposición.

*Problema de la falta de exención de Turbogás con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96*

39. Como se deduce de la resolución de remisión en el presente asunto, los órganos tributarios portugueses no han reconocido la exención a Turbogás en virtud de las disposiciones que transpone al Derecho portugués la regulación del artículo 14, apartado 1, letra a) de la Directiva 2003/96 respecto de la electricidad producida por esta sociedad y que a continuación utiliza para los fines de la producción de electricidad que desarrolla ella misma. Los incumplimientos formales imputables a la sociedad Turbogás, consistentes en la falta de registro como distribuidor de electricidad y en la inexistencia de contadores que permitan determinar la cantidad de electricidad autoconsumida por esta sociedad, motivarían la falta de esta exención. Al constatar la inexistencia del derecho a la exención, los órganos tributarios portugueses consideraron consiguientemente a la sociedad Turbogás como distribuidor de electricidad que esta sociedad produce y autoconsume, requiriendo el pago del impuesto.

40. Al igual que la Comisión, considero que este proceder no es conforme con la Directiva 2003/96.

10 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93), punto 38.

41. Como ya he mencionado, la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 tiene carácter obligatorio, salvo en los casos de imposición por motivos de política medioambiental. Portugal no ha hecho uso de esta posibilidad. Es más, esta exención no es un privilegio para los productores de electricidad, sino que constituye un elemento del régimen de tributación de esta energía. En efecto, permite someter a gravamen la electricidad en el momento del suministro, sin imponer a sus destinatarios una doble carga fiscal.

42. Por tanto, siempre que los Estados miembros apliquen las exenciones previstas en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 «en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso», estas condiciones no podrán condicionar el derecho a la exención del cumplimiento de determinados requisitos de forma cuando no existan premisas que señalen el fraude o el abuso fiscal. Por consiguiente, la expresión «condiciones» debe entenderse como las reglas por las que se aplica la exención y no como las circunstancias a las que se condiciona la existencia del derecho a la exención. El propio derecho a la exención existe aquí de modo incondicional.

43. Se puede trazar en este punto una cierta analogía, siquiera sea imperfecta, con el derecho a la deducción del impuesto abonado en un momento anterior del tráfico en el sistema del impuesto del valor añadido. Este derecho a la deducción también es una parte inescindible de este sistema. Por tanto, a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se le puede aplicar por analogía el razonamiento del Tribunal de Justicia, a tenor del cual la vulneración de las reglas formales de la deducción del impuesto del valor añadido pagado puede suponer sanciones administrativas, pero no puede cuestionar el propio derecho a la deducción.[11] Análogamente en el caso de la electricidad utilizada para la producción de electricidad, el incumplimiento por la entidad interesada de los requisitos de forma puede acarrear sanciones administrativas proporcionalmente a la gravedad de la infracción, pero no puede suponer la denegación del derecho a la exención de esta electricidad con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

44. Menos aún ello puede suponer la aplicación a semejante entidad del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esta Directiva, el cual sirve para determinar el hecho imponible respecto de los productos sometidos a gravamen, y no para la imposición de los productos que deberían quedar exentos en virtud de otras disposiciones de la propia Directiva.

45. En consecuencia, una entidad como Turbogás debe acogerse a la exención del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 en el ámbito de la electricidad producida por ella misma y que utiliza para la producción de electricidad.

## Conclusión

46. A la vista del conjunto de las consideraciones anteriores, propongo conceder la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa — CAAD) (Portugal):

«1) El artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, 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 que también se refiere a las entidades que producen electricidad para uso propio que no sean pequeños productores de electricidad.

11 Para un ejemplo reciente, véase, en particular, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 41.

2) El artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96, en relación con el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la entidad que, al producir electricidad, consume una parte de la electricidad que ella misma produce para esta producción, no puede considerarse como distribuidor de esta electricidad en el sentido de la citada disposición. Esta entidad debe acogerse a la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de esta Directiva en el ámbito de la electricidad que produce y que utiliza para la producción de electricidad.»