Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 22 de febrero de 2018 [1]

Asunto C-49/17

Koppers Denmark ApS
contra
Skatteministeriet

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca)]

«Procedimiento prejudicial — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 21, apartado 3 — Consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento que fabrica productos energéticos — Productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción — Consumo de disolvente como combustible en planta para destilar alquitrán»

Introducción

1. El problema jurídico que se plantea en el presente asunto versa esencialmente sobre las relaciones existentes entre una serie de disposiciones 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] Es preciso reconocer que esta Directiva no constituye un modelo para la formulación clara y lógica de las disposiciones legales, de ahí que sea difícil dar una interpretación plenamente coherente y satisfactoria en todos los aspectos. Sin embargo, el análisis de las disposiciones por las que se interesa el órgano jurisdiccional remitente en el contexto de otras disposiciones de esta Directiva permitirá, en mi opinión, responder inequívocamente a las cuestiones prejudiciales, aunque esta respuesta se antoje hasta cierto punto insatisfactoria desde la perspectiva de la cohesión de las disposiciones de la Directiva.

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. El artículo 2 de esta Directiva define así su ámbito de aplicación:

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

[...]

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

[...]

4. La presente Directiva no se aplicará a:

[...]

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

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

[...]».

4. Con arreglo al artículo 21 de la Directiva 2003/96:

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

[...]

3. El consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. [...] Cuando dicho consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en particular, para la propulsión de vehículos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición.

[...]»

Derecho nacional

5. Conforme a la información contenida en la petición de decisión prejudicial, durante el período relevante para los antecedentes de hecho, el disolvente utilizado como combustible para calefacción estaba sometido a imposición en Dinamarca conforme al artículo 1, apartado 3, de la Mineralolieafgiftsloven (Ley danesa del impuesto sobre los hidrocarburos), al artículo 1, apartado 1, punto 1, de la Kuldioxidafgiftsloven (Ley danesa del impuesto sobre el dióxido de carbono) y al artículo 1, apartado 1, de la Svovlafgiftsloven (Ley danesa del impuesto sobre el azufre).

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). Esta directiva estaba vigente cuando tuvieron lugar los hechos controvertidos en el litigio principal. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de esta Directiva, el hecho imponible del impuesto especial de los productos energéticos es su fabricación o su importación al territorio de la Unión.

6. El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 se incorporó al Derecho nacional en virtud del artículo 7, apartado 3, de la Ley danesa del impuesto sobre el dióxido de carbono, así como del artículo 8, apartado 4, de la Ley danesa del impuesto sobre el azufre. En la redacción vigente durante el período relevante para los antecedentes de hecho, el artículo 7, apartado 3, de la Ley danesa del impuesto sobre el dióxido de carbono tenía el siguiente tenor:

«Los productos energéticos previstos en el artículo 2, apartado 1, destinados directamente a la producción de un producto energético equivalente estarán exentos del impuesto sobre el dióxido de carbono. Lo dispuesto en la frase anterior no será aplicable a los productos energéticos utilizados como carburante de automoción».

En cambio, durante el período relevante, el artículo 8, apartado 4, de la Ley danesa del impuesto sobre el azufre disponía:

«Los productos energéticos previstos en el artículo 1 destinados directamente a la producción de un producto energético equivalente estarán exentos del impuesto sobre el azufre. Lo dispuesto en la frase anterior no será aplicable a los productos energéticos utilizados como carburante de automoción».

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

7. Koppers Denmark ApS (en lo sucesivo, «sociedad Koppers Denmark») es una sociedad de Derecho danés. Esta sociedad produce en su planta de Nyborg (Dinamarca) una serie de productos derivados del refinamiento y de la destilación del alquitrán de hulla, incluido el disolvente, que representa cerca del 3-4 % de la producción. Todos estos productos se clasifican en los códigos CN, respectivamente bajo las partidas 2707 y 2708.

8. De los productos fabricados en las plantas de la sociedad Koppers Denmark de Nyborg, el disolvente es el único que la sociedad utiliza como combustible para calefacción y que está sujeto, por consiguiente y en principio, a impuestos energéticos. El resto de productos, aunque se puedan utilizar como combustible para calefacción, no se utilizan de este modo y por consiguiente no están sujetos a impuestos energéticos.

9. La producción tiene lugar en una planta de destilación de alquitrán de hulla y en una planta de producción de naftaleno. Las dos plantas están interconectadas y dependen del mismo sistema de abastecimiento de calor y de un mismo sistema de control de procesos. Los residuos de la planta de destilación de alquitrán de hulla se procesan en la planta de producción de naftaleno y el disolvente producido en la planta de producción de naftaleno se usa como combustible en la planta de destilación de alquitrán de hulla. El disolvente se usa también como combustible secundario para quemar el gas producido en el proceso de destilación, tanto en la planta de destilación de alquitrán de hulla como en la planta de producción de naftaleno. El calor del proceso de quemado se aprovecha en dichas plantas.

10. En un primer momento, la sociedad Koppers Denmark declaró su consumo de disolvente como sujeto a los impuestos sobre los productos energéticos, si bien, mediante escritos de 13 de noviembre de 2008 y 22 de diciembre de 2008, solicitó la devolución del impuesto correspondiente al período comprendido entre el 1 de octubre de 2005 y el 31 de diciembre de 2007. El 24 de septiembre de 2010 la autoridad tributaria danesa (SKAT) decidió que el consumo de disolvente como combustible para calefacción en la planta de destilación de alquitrán de hulla de la sociedad Koppers no estaba exento de impuestos, sobre la base de que dicho disolvente no se destinaba a la fabricación de productos energéticos equivalentes, dado que los productos fabricados no estaban sujetos a imposición.

11. La sociedad Koppers Denmark interpuso un recurso contra esta decisión ante la Landsskatteretten (Comisión Tributaria Nacional), que, el 8 de junio de 2015, ratificó la decisión de la SKAT basándose, entre otros motivos, en que el consumo de disolvente como combustible para calefacción no estaba contemplado en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, debido a que dicho disolvente no se destinaba a la producción de productos energéticos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva. El 7 de septiembre de 2015, la sociedad Koppers Denmark recurrió la decisión de la Landsskatteretten ante el Retten i Svendborg (Tribunal Municipal de Svendborg, Dinamarca), que señaló que el asunto planteaba cuestiones de principio y, en consecuencia, lo remitió al Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca) para que lo resolviera en primera instancia, de conformidad con el artículo 226, apartado 1, de la Retsplejeloven (Ley danesa de Administración de Justicia).

12. Al albergar dudas sobre cómo debe interpretarse el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, este último órgano jurisdiccional acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, en el sentido de que el consumo de productos energéticos autoproducidos en el proceso de fabricación de otros productos energéticos está exento de impuestos en unas circunstancias como las del litigio principal, en las que los productos energéticos producidos no se destinan al consumo como carburante de automoción ni como combustible para calefacción?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, en el sentido de que los Estados miembros están facultados para limitar el alcance de la exención, de modo que esta comprenda únicamente el consumo de un producto energético utilizado en la producción de un producto energético equivalente (es decir, un producto energético que, al igual que el producto energético consumido, también esté sometido a imposición)?»

13. Esta petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 1 de febrero de 2017. Han presentado observaciones escritas la sociedad Koppers Denmark, el Gobierno danés y la Comisión Europea. Todos ellos fueron representados en la vista del 10 de enero de 2018.

Análisis

Sobre la primera cuestión prejudicial

Notas introductorias

14. A modo de recordatorio, la primera cuestión prejudicial plantea si, a la luz del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, el consumo, por parte de su productor, de productos energéticos como combustible para calefacción con el fin de producir otros productos energéticos constituye un hecho imponible de los impuestos sobre los productos energéticos cuando los productos energéticos fabricados no se destinan a ser utilizados ni se utilizan como carburante de automoción ni como combustible para calefacción.

15. El problema jurídico principal en este punto reside en la interpretación del concepto de productos energéticos respecto a productos que, si bien están comprendidos en la definición de los productos energéticos contenida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96, no se destinan a ser utilizados ni se utilizan como carburante de automoción ni como combustible para calefacción, de modo que, en virtud del artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de la citada Directiva, no les resulta de aplicación esta Directiva.

16. La sociedad Koppers Denmark alega que las disposiciones del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 deben interpretarse literalmente, por lo que debe entenderse que la definición de productos energéticos que allí se recoge comprende todos los productos incluidos en la definición recogida en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva. Por el contrario, el Gobierno danés y la Comisión consideran que la citada definición de productos energéticos debe interpretarse conjuntamente con la exclusión contenida en el artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de la Directiva. Por consiguiente, en su opinión, el concepto de productos energéticos utilizado en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva abarca únicamente los productos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva y, por tanto, aquellos que se destinan a ser utilizados o se utilizan como carburante de automoción o como combustible para calefacción.

17. A primera vista, podría parecer que dado que el establecimiento a cuyas dependencias se refiere el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, utiliza como combustible para calefacción los productos energéticos producidos en sus dependencias, resulta, por definición, que las mencionadas dependencias constituyen dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos, de modo que la disposición en cuestión será automáticamente aplicable. Sin embargo, no parece que esta fuera la intención del legislador, al perder entonces sentido lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, segunda frase, de la Directiva de que se trata, en la que se alude a los productos energéticos y a la electricidad no producidos en las dependencias de un establecimiento que los consume para la producción de otros productos energéticos. En mi opinión, el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 se refiere a la producción final del establecimiento y no a subproductos que se consumen a continuación en el proceso de fabricación de otros productos. En este último caso podría resultar aplicable lo dispuesto en el artículo 21, apartado 6, letra a), de la Directiva de que se trata mientras que su artículo 21, apartado 3, requiere para su aplicación que los productos energéticos constituyan la producción final del establecimiento.

18. Por tanto, se deben analizar las relaciones recíprocas entre la definición de los productos energéticos recogida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96 y lo dispuesto en el artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de esta Directiva. El tenor literal de estas dos disposiciones permite diversas interpretaciones. Una de ellas es la interpretación que restringe el concepto de productos energéticos a aquellos productos que no se utilizan para otros fines que no sean el de carburante de automoción o el de combustible para calefacción. Según otra interpretación posible, el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 excluye de la imposición armonizada en virtud de la citada Directiva aquellos productos que en él se enumeran, sin afectar al alcance de las definiciones utilizadas en ella.

Interpretación restrictiva del concepto de productos energéticos

19. La primera de estas posibles interpretaciones estaría en consonancia con las alegaciones planteadas por el Gobierno danés y la Comisión. El artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 debería interpretarse por ello como una disposición que restringe de manera general el ámbito de aplicación de esta Directiva. Por tanto, su primer guion constituiría la concreción de la definición del concepto de «productos energéticos», que se recoge en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, con el efecto de que debe entenderse que cualquier uso de este concepto en las disposiciones sucesivas comprende exclusivamente aquellos productos que pertenecen a las categorías enumeradas en el artículo 2, apartado 1, que no son utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción.

20. El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 llevaría a la conclusión de que la utilización de productos energéticos como combustible para calefacción para la fabricación de otros productos energéticos no constituye un hecho imponible únicamente cuando los mencionados otros productos energéticos no se utilizan para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción. Esta conclusión parece justificada lógicamente. De este modo, únicamente los productos sujetos a impuestos en virtud de las disposiciones de la Directiva de que se trata pueden influir en el nivel de imposición de otros productos comprendidos en ella.

21. No obstante, esta interpretación presenta una serie de deficiencias que, en mi opinión, impiden que pueda ser adoptada.

Crítica de la interpretación restrictiva del concepto de productos energéticos — argumentos lingüísticos

22. Desde el punto de vista del tenor literal de las disposiciones de la Directiva 2003/96 la anterior interpretación omite el hecho de que el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 no excluye de su ámbito de aplicación «los productos enumerados en el apartado 1» ni los productos comprendidos por determinados códigos de la clasificación combinada que no se utilizan como carburante de automoción o como combustible para calefacción. Esta disposición señala claramente en el primer guion que la Directiva 2003/96 no se aplicará a «*productos energéticos* utilizados para fines que no sean el carburante de automoción ni el de combustible [para calefacción]». [4]

23. Ello significa que los productos comprendidos en la definición recogida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96, pero que no son utilizados como carburante de automoción ni como combustible para calefacción no se engloban ciertamente en el ámbito de aplicación de esta Directiva, pero siguen siendo productos energéticos en el sentido de sus disposiciones. Esta conclusión se ve confirmada por el hecho de que la propia definición de los productos energéticos contenida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva de que se trata, contiene, respecto de algunas categorías de productos, la salvedad de que constituyen productos energéticos cuando se utilizan como carburante de automoción o como combustible para calefacción. Así ocurre en el supuesto de los productos enumerados en el artículo 2, apartado 1, letras a), d) y h). Por el contrario, en los demás supuestos que son objeto del litigio principal, en particular con relación a los productos enumerados en la letra b) de este apartado, no existe tal salvedad.

24. En sus observaciones escritas, la Comisión explica este hecho en el sentido de que algunas categorías enumeradas en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96 comprenden productos que por regla general no se utilizan como carburante de automoción ni como combustible para calefacción, de modo que el legislador ha indicado que estos productos constituyen productos energéticos únicamente cuando se utilizan como carburante de automoción o como combustible para calefacción. Por el contrario, en opinión de la Comisión, los productos pertenecientes al resto de las categorías se utilizan habitualmente como carburante de automoción o como combustible para calefacción, no siendo necesaria tal salvedad.

25. No es menos cierto que la mayoría de las categorías de productos enumerados en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96 comprenden, si bien en distintas proporciones, tanto los productos que se utilizan o que pueden utilizarse como carburante de automoción o como combustible para calefacción, como los productos que no pueden utilizarse o que no se utilizan de este modo. Por ello, si el legislador hubiese querido servirse del criterio del modo de utilización para establecer una distinción precisa entre los productos energéticos y los demás productos, bastaría con añadir a la definición de los productos energéticos la correspondiente salvedad general. No obstante, la intención del legislador era claramente la de diferenciar los productos que en general no constituyen productos energéticos si no se utilizan como carburante de automoción o como

4 El subrayado es mío.

combustible para calefacción, de los productos que siguen siendo productos energéticos a efectos de la Directiva, pero que no están sujetos a sus disposiciones cuando (y siempre que) no se utilicen de esa forma. En mi opinión, ello impide tratar lo dispuesto en el artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96 como un elemento inseparable de la definición de los productos energéticos ni tampoco permite concluir que cuando la Directiva se refiere a los productos energéticos, este concepto no comprende los productos que no se utilizan como carburante de automoción ni como combustible para calefacción, aunque pudieran incluirse en la definición contenida en su artículo 2, apartado 1.

26. Del mismo modo, no me convence el argumento de la Comisión basado en la obligación de una interpretación uniforme del concepto de «productos energéticos» utilizado en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96. Según lo alegado por la Comisión, este concepto se refiere, en el marco de la disposición señalada, tanto a los productos utilizados por las dependencias de un establecimiento dado para la producción de otros productos energéticos (los llamaré «productos intermedios»), como a los propios productos finales. Dado que los productos intermedios deben utilizarse como combustible para calefacción y, por tanto, deben estar sujetos a las disposiciones de la Directiva, también los productos finales deberán estar sujetos a tales disposiciones, de modo que no pueden excluirse de su ámbito de aplicación en virtud del artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96.

27. Obviamente, un mismo término debe interpretarse en el mismo sentido en el contexto de un mismo acto normativo y aún más en el de un solo precepto. En mi opinión, la argumentación citada de la Comisión incurre en un error llamado *petitio principii* en el ámbito de la lógica. Es obvio que el producto intermedio debe utilizarse como combustible para calefacción en el proceso de producción de los productos finales. Por el contrario, otro modo de utilización de este producto no podría constituir un hecho imponible en virtud de la Directiva 2003/96, de forma que no se darían las circunstancias para una posible aplicación del artículo 21, apartado 3, de esta Directiva. Por consiguiente, el requisito de la utilización del producto energético como combustible para calefacción se cumple aquí inexorablemente. Ello, sin embargo, no resulta de la aplicación del artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de la referida Directiva a la interpretación del concepto de «productos energéticos» respecto de los productos intermedios, sino de su utilización *efectiva* como combustible para calefacción.

28. La Comisión cometió el mencionado error lógico al extrapolar esta utilización efectiva de los productos intermedios al significado del concepto de «productos energéticos» respecto de los productos finales. Ahora bien, el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 se puede interpretar en el sentido de que "el consumo de los productos incluidos en la definición recogida en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva como combustible para calefacción para la producción de otros productos incluidos en esta definición no produce el nacimiento del hecho imponible". Esta interpretación tendrá pleno sentido sin que sea necesario invocar el artículo 2, apartado 4, de la Directiva mencionada. El principio de la interpretación uniforme del mismo concepto en el marco de una sola disposición no excluye, por tanto, la interpretación de que el concepto de «productos energéticos» engloba todos los productos incluidos en la definición recogida en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96.

29. Ello no obstante, los motivos fundamentales que, en mi opinión, impiden aceptar la tesis de la necesidad de una interpretación conjunta del artículo 2, apartados 1 y 4, de la Directiva 2003/96 son de carácter sistemático.

Análisis del artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de la Directiva 2003/96 en el contexto de otras disposiciones de esta Directiva

30. Conforme al artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96, esta se aplica también a la electricidad, además de a los productos energéticos enumerados en el apartado 1 de este artículo. La electricidad, al igual que los productos energéticos, está sometida a imposición en virtud de dicha Directiva, pero sobre la base de principios algo distintos de los aplicables a aquellos productos. Al mismo tiempo, conforme al artículo 2, apartado 4, letra b), guiones tercero y cuarto, de la citada Directiva, esta no se aplica a la electricidad «utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos», y tampoco «cuando represente más del 50 % del coste de un producto». Por su parte, en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, quedan exentos de tributación obligatoriamente «los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad [...]».

31. Según todos los principios de interpretación jurídica, todos los guiones del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 deben interpretarse como si surtiesen el mismo efecto, en el sentido de que deben guardar la misma relación respecto de otras disposiciones de la Directiva. Si se estimase que el artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de esta Directiva restringe la definición del concepto de «productos energéticos» recogida en el apartado 1 de este artículo, de modo que el sentido de este concepto en sus disposiciones sucesivas no comprenda los productos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción, esto mismo debería aplicarse, por analogía, a la electricidad utilizada según el modo indicado en el artículo 2, apartado 4, letra b), guiones tercero y cuarto, de la Directiva. La electricidad utilizada a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos, así como la electricidad que represente más del 50 % del coste de un producto, no quedaría comprendida dentro del alcance del concepto de electricidad según el sentido de la Directiva 2003/96. Por consiguiente, no surtiría efectos respecto de la imposición de otros productos sujetos a las disposiciones de esta Directiva.

32. Por su parte, ello llevaría a conclusiones absurdas basándose en el artículo 14, letra a), de la Directiva 2003/96, puesto que supondría que los productos energéticos y la energía que se utilizan para la producción de electricidad a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos, así como la electricidad que represente más del 50 % del coste de un producto, no estarían exentos y deberían someterse a imposición conforme a los principios generales previstos en esta Directiva. Este efecto no se puede admitir por tres motivos.

33. En primer lugar, la electricidad, una vez producida, se suministra a la red, a través de la cual los usuarios adquieren determinadas cantidades de energía por medio de los distribuidores. Por consiguiente, no existe relación directa entre un productor concreto y la electricidad producida por él y un usuario concreto. Menos aún existe tal relación entre un productor o un distribuidor de productos energéticos utilizados para la producción de electricidad y el usuario de esa energía. Sería extremadamente difícil, sino imposible, identificar y seguidamente gravar los productos energéticos utilizados para la producción de energía eléctrica utilizada para reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos. Sería aún más difícil en el caso de productos energéticos utilizados para la producción de electricidad que represente más del 50 % del coste de otros productos.

34. En segundo lugar, incluso si fuese posible tal imposición selectiva de los productos energéticos utilizados para la producción de electricidad en función del modo de utilización de esa energía o de su participación en el coste de producción de otros productos, esa imposición privaría de sentido la exclusión prevista en el artículo 2, apartado, 4 letra b), guiones tercero y cuarto, de la Directiva 2003/96. Ciertamente, la electricidad utilizada en el sentido indicado no estaría sometida a imposición directamente, pero su precio incluiría el impuesto sobre los productos energéticos utilizados para su producción, cuyo peso recaería indudablemente en los usuarios de aquella electricidad, conforme a la naturaleza de estos impuestos indirectos.

35. En tercer y último lugar, esta interpretación tampoco sería compatible con el principio recogido en el artículo 21, apartado 5, de la Directiva 2003/96, con arreglo al cual la electricidad será objeto de imposición en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor. Este modo de configurar el momento del nacimiento de la obligación tributaria en el impuesto sobre la electricidad se hace posible por la aplicación de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la citada Directiva: dado que la electricidad es gravada como producto final y no lo es en la etapa de combustible consumido para su producción, el momento de la imposición puede trasladarse a la última etapa de la comercialización de la electricidad, esto es, al momento de su suministro al destinatario. Sin embargo, de admitirse que la exclusión de algunos modos de utilización de la electricidad en virtud del artículo 2, apartado 4, letra b), guiones tercero y cuarto, de la Directiva 2003/96, supone la falta de exención de los productos energéticos utilizados para su producción, esta electricidad no sólo sería gravada *de facto* a pesar de esta exclusión (véase el punto anterior), sino que esta imposición se produciría además en la fase de producción y no en la de distribución.

36. Sobre la base de lo expuesto anteriormente, considero que no se puede aceptar el razonamiento según el cual la exclusión establecida en el artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 supone la restricción de la definición de los productos allí enumerados a efectos de las sucesivas disposiciones de esta Directiva. Ello se refiere tanto a la electricidad, a la que se alude en los guiones tercero y cuarto de esta disposición, como a los productos energéticos, a los que se alude en el primer guion.

37. En mi opinión, lo anterior no queda desvirtuado por el hecho de que el artículo 14, letra a), de la Directiva 2003/96 haga referencia a la exención de la imposición, mientras que el artículo 21, apartado 3, de esta Directiva se refiere a una situación que no constituye un hecho imponible.

38. Por una parte, el efecto práctico es el mismo en ambos supuestos. Cuando las dependencias de un establecimiento consumen productos energéticos producidos por sí mismas para la fabricación de productos energéticos, es difícil fijar otro momento de nacimiento del hecho imponible, de modo que el efecto sería idéntico si estos productos estuviesen exentos. De hecho, así se ha traspuesto esta disposición al Derecho danés (véase el punto 6 anterior).

39. Por otra parte, lo relevante aquí no es el efecto del mecanismo previsto, respectivamente, en el artículo 14, apartado 1, letra a), y en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, sino la relación que allí se describe entre los distintos productos. Tanto en uno como en otro supuesto nos encontramos con productos sujetos a lo dispuesto en la Directiva, que se utilizan para la producción de otros productos, incluidos los productos enumerados en el artículo 2, apartado 4, letra b), de esta Directiva [respectivamente, en el primer guion en el caso del artículo 21, apartado 3, y en os guiones tercero y cuarto en el caso del artículo 14, apartado 1, letra a)]. Por tanto, las consecuencias de una u otra interpretación del artículo 2, apartado 4, letra b), de la citada Directiva deben ser idénticas a efectos de la respuesta a la pregunta sobre la aplicación de ambas disposiciones.

40. En resumen, la interpretación del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 conforme a la cual la exclusión de la aplicación de esta Directiva que se contiene en aquella disposición supone que los productos allí indicados no pueden repercutir en el nivel de imposición de otros productos contemplados en la Directiva, lleva a conclusiones inadmisibles a la luz del artículo 14, apartado 1, letra a), de la citada Directiva. Por ello, esta interpretación debe ser descartada tanto respecto del artículo 2, apartado 4, letra b), guiones tercero y cuarto, como del primer guion.

Análisis del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 como [un supuesto de] *exención* sui generis *de tributación*

41. A la vista de lo anterior, creo que procede adoptar una interpretación del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva 2003/96 diferente de la que proponen el Gobierno danés y la Comisión. Considero, en efecto, que esta disposición constituye en esencia una exención de los productos allí enumerados de la tributación prevista en virtud de esta Directiva. Por tanto, estos productos no son objeto de imposición armonizada, pero siguen siendo considerados, en cambio, productos energéticos y electricidad a efectos de la citada Directiva. El planteamiento de esta exención como una exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva supone que los Estados miembros conservan la libertad de configurar la posible tributación de esos productos en virtud de disposiciones nacionales separadas. Esta libertad se halla bastante más limitada en el caso de productos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, pero exentos en virtud de sus disposiciones. [5]

42. Esta interpretación permite mantener la coherencia de las disposiciones de la Directiva en materia de imposición de la electricidad. La exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 también se extenderá a los productos utilizados para la producción de la electricidad, la cual a su vez se utiliza de una de las maneras indicadas en el artículo 2, apartado 4, letra b), guiones tercero y cuarto, de esta Directiva, lo que permite evitar las dificultades prácticas y lógicas descritas en los anteriores puntos 33 a 35.

43. Esta interpretación también es compatible con la propuesta inicial de la Directiva 2003/96 presentada por la Comisión. [6] Dicha propuesta no contenía una disposición equivalente al actual artículo 2, apartado 4, de la mencionada Directiva. En su lugar, esa propuesta preveía la exención de determinadas categorías de productos energéticos, incluidos aquellos que no se utilizan como carburante de automoción ni como combustible para calefacción [actual artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de la Directiva 2003/96], y también de la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos [actual artículo 2, apartado 4, letra b), tercer guion, de la Directiva 2003/96]. [7] Por su parte, la disposición equivalente al actual artículo 21, apartado 3, de la citada Directiva se remitía directamente a la definición de productos energéticos, enumerando los códigos de la clasificación combinada de los productos en cuya producción no se devengaba la tributación de los productos energéticos consumidos a tal fin, procedentes de las dependencias del mismo establecimiento. [8] En una construcción como la prevista en la propuesta de la Directiva 2003/96, la postura actual del Gobierno danés y de la Comisión no resultaría sostenible, incluso sin necesidad de recurrir a un análisis sistemático.

44. Una lógica semejante resultaba aplicable bajo la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos, [9] reemplazada por la Directiva 2003/96. Con arreglo al artículo 8, apartado 1, letra a), de la Directiva 92/81, estaban exentos del impuesto especial armonizado previsto en aquella Directiva «los hidrocarburos no utilizados como carburante o combustible para calefacción». En cambio, el artículo 4, apartado 3, de aquella Directiva introducía un principio análogo al previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96. Por ello, también a la vista de la Directiva 92/81 resultaría difícil de sostener la postura que defienden el Gobierno danés y la Comisión en el presente procedimiento.

5 Artículo 3, apartado 3, de la Directiva 92/12. Véase la sentencia de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana (C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411), apartado 44.

6 COM(97) 30 final.

7 Véase el artículo 13, apartado 1, letra a), de la propuesta.

8 Véase el artículo 18, apartado 3, de la propuesta.

9 DO 1992, L 316, p. 12.

45. En lo tocante a la interpretación que propongo del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 supone que esta disposición (la primera frase) siempre será aplicable cuando los productos fabricados por las dependencias del establecimiento del que se trate pertenezcan a una de las categorías enumeradas en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, con independencia de que se consuman como carburante de automoción o como combustible para calefacción.

46. Tampoco comparto la posición del Gobierno danés manifestada en sus observaciones en el presente procedimiento, con arreglo a la cual esta interpretación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 desnaturaliza su artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion. Como he señalado anteriormente, el objetivo de esta última disposición es esencialmente exonerar los productos que en ella se enumeran de la imposición armonizada en virtud de la citada Directiva, reconociendo al mismo tiempo a los Estados miembros la libertad de someterlos a tributación en virtud de disposiciones separadas.

47. Por este motivo, en mi opinión, no existe contradicción entre la interpretación que propongo y las conclusiones alcanzadas en la sentencia del Tribunal de Justicia de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana. [10] De esta sentencia se deduce únicamente que los Estados miembros no están facultados para gravar conforme a la imposición armonizada prevista por la Directiva 2003/96 aquellos productos que se utilizan para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción. Sin embargo, ello no significa que estos productos dejen de ser productos energéticos en el sentido de esta Directiva. El propio Tribunal de Justicia se sirve de la expresión «productos energéticos» para referirse a esta categoría de productos. [11]

48. Queda la cuestión de la *ratio legis* del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, interpretado con arreglo a la propuesta que planteo. Si bien la exención de los productos utilizados para la producción de electricidad con independencia de la utilización posterior de esta electricidad se justifica incluso por las consideraciones recogidas en los puntos 33 a 35 anteriores, puede no parecer del todo justificada la no imposición de los productos energéticos utilizados para la producción de otros productos energéticos que, a su vez, no se utilicen seguidamente como carburante de automoción ni como combustible para calefacción.

49. Según el Gobierno danés y la Comisión, lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición de los productos energéticos: la primera vez directa y la segunda indirectamente, mediante la imposición de los productos energéticos utilizados para su fabricación. Ese objetivo de la disposición analizada abogaría en favor de la interpretación que proponen el Gobierno danés y la Comisión, con arreglo a la cual únicamente no se considera como hecho imponible la utilización de los productos energéticos para la producción de otros productos energéticos gravados, esto es, los productos utilizados como carburante de automoción o combustible para la calefacción.

50. Es necesario señalar, sin embargo, que la Directiva 2003/96 no establece una prohibición general en lo tocante a la doble imposición de los productos energéticos. El principio de la imposición única rige exclusivamente respecto de la electricidad: es gravada en la fase de distribución, mientras que quedan exentos los productos energéticos utilizados para su fabricación (véase los puntos 34 y 35 anteriores). Sin embargo, en lo tocante a los productos energéticos, el artículo 21, apartado 3, segunda frase, de la citada Directiva contiene sólo una autorización potestativa para los Estados miembros, en virtud de la cual «podrán [estos] considerar también que no es hecho imponible el consumo de electricidad y otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento de este tipo [esto es, en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos]». Del mismo modo, pueden ser objeto de imposición los productos energéticos utilizados para la

10 C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411.

11 Véase la sentencia de 5 de julio de 2007, Fendt Italiana (C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411), apartado 41.

producción de otros productos energéticos y no producidos en las dependencias del mismo establecimiento, con independencia de que sean objeto de imposición también los productos finales. Es cierto que Dinamarca ha hecho uso de esta posibilidad, eximiendo de imposición todos los productos energéticos utilizados para la fabricación de productos energéticos, con independencia de su lugar de fabricación.[12] Ello, sin embargo, no cambia el hecho de que la Directiva 2003/96 no establece un principio general de imposición única de los productos energéticos.

51. La motivación de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 parece obedecer más bien a las dificultades ocasionadas por la imposición de los productos fabricados y consumidos simultáneamente en las dependencias de un mismo establecimiento de producción. Ello supondría no sólo una carga adicional para este establecimiento, sino que requeriría un estricto control por parte de los órganos tributarios. Estas dificultades no se dan en el caso de productos energéticos fabricados por un productor distinto del establecimiento en el que a continuación se utilizan, dado que la obligación tributaria recae en el productor o en el distribuidor, quienes a continuación la trasladan al precio de los productos energéticos que venden. De ahí que la segunda frase de este apartado reserve la cuestión de la imposición de estas situaciones a la discreción de los Estados miembros.

52. Soy consciente de que con esta justificación de la interpretación que propongo del artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 —con arreglo a la cual el concepto de «productos energéticos» que allí se define comprende todos los productos enumerados en el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, incluso aquellos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción— también se produce cierta laguna en el sistema de imposición previsto en la referida Directiva. En efecto, los productos energéticos utilizados para la fabricación de productos que no sean objeto de imposición, deberían, en principio, ser objeto de imposición.

53. En primer lugar, sin embargo, tal como alega la propia Comisión en sus observaciones (véase el punto 23 de las presentes conclusiones), en el supuesto de la categoría de productos que sólo se utilizan esporádicamente como carburante de automoción o como combustible para calefacción, el artículo 2, apartado 1, letras a), d) y h), de la Directiva 2003/96 ya incluye la correspondiente excepción. Por tanto, cuando no se utilizan como carburante de automoción ni como combustible para calefacción, los productos pertenecientes a estas categorías no constituyen productos energéticos en el sentido de la Directiva. Sin embargo, las demás categorías sí comprenden los productos normalmente utilizados o destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. Consiguientemente, la posible laguna en la imposición afectará a situaciones excepcionales, como las del litigio principal.

54. En segundo lugar, interpretar el artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96 como una disposición restrictiva del alcance de los conceptos utilizados en su artículo 2, apartados 1 y 2, lo que entrañaría las dificultades referidas en los apartados 33 a 35 de las presentes conclusiones, vulneraría la cohesión del sistema de imposición previsto en esta Directiva en una medida mucho mayor que la citada laguna en la imposición, resultante de la interpretación que propongo.

55. Por esta razón tampoco me convence el argumento planteado por la Comisión, según el cual debe interpretarse estrictamente el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, como una excepción al principio de imposición de los productos energéticos. Si bien es cierto que las excepciones deben interpretarse estrictamente, y en ningún caso de modo extensivo, ello no puede llevar a incoherencias fundamentales en la interpretación de las demás disposiciones de la Directiva, como las indicadas en los puntos 33 a 35 de estas conclusiones.

12 Así resulta en todo caso, en mi opinión, de las disposiciones de la legislación danesa citadas en el punto 6 de las presentes conclusiones.

56. En tercer y último lugar, la Directiva 2003/96 contiene numerosas exclusiones, exenciones y excepciones.[13] A resultas de ello, el sistema previsto en esta Directiva no se basa en el principio de imposición universal y sin excepciones, de modo que la no imposición de los productos energéticos utilizados en las dependencias del mismo establecimiento que los ha producido no puede, en mi opinión, socavar gravemente la lógica de este sistema.

57. A la vista de todas las consideraciones anteriores, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «productos energéticos» allí utilizado incluye todos los productos a los que se refiere el artículo 2, apartado 1, de esa Directiva, independientemente de que se utilicen como carburante de automoción o como combustible para calefacción.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

58. La segunda cuestión prejudicial plantea si los Estados miembros pueden limitar la aplicación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 a situaciones en las que un producto energético se utiliza para la fabricación de productos energéticos sometidos a imposición en virtud de la Directiva. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente no aclara si se refiere únicamente a una limitación a los productos energéticos utilizados como carburante de automoción o como combustible para calefacción y, por tanto, no excluidos en virtud del artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de esta Directiva, o bien a una limitación más amplia, relativa por ejemplo a los productos que no queden comprendidos en alguna de las numerosas exenciones previstas en esta Directiva.

59. Sin perjuicio de lo anterior, debe distinguirse la naturaleza jurídica de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, segunda frase, de esa Directiva.[14]

60. Por lo que se refiere al artículo 21, apartado 3, primera frase, de la citada Directiva, esta disposición tiene carácter vinculante para los Estados miembros. Dichos Estados tienen, consiguientemente, la obligación de transponerla a la legislación nacional y garantizar su plena efectividad. Así, bajo ningún concepto pueden limitar el alcance de su aplicación de modo que se aparte de su interpretación correcta, que resulta entre otras, de la sentencia que el Tribunal de Justicia vaya a dictar en el presente asunto. Por ello, si el Tribunal de Justicia declara, conforme a mi propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial, que esta disposición se refiere a la fabricación de todos los productos energéticos en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96, independientemente de su modo de utilización, los Estados miembros no estarán autorizados a limitar su aplicación. La respuesta a la segunda cuestión prejudicial, en lo que respecta al artículo 21, apartado 3, primera frase, de esta Directiva, habrá de ser, por tanto, negativa.

61. Por lo que se refiere a lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, segunda frase, de la Directiva 2003/96, tiene carácter facultativo, y además parece prever distintas variantes en su aplicación. Soy partidario de reconocerles aquí a los Estados miembros un margen de autonomía considerablemente mayor.

13 Además de las exenciones recogidas en las presentes conclusiones, véanse por ejemplo: artículo 2, apartado 4, letra b), guiones segundo y quinto, artículos 15 y 17, así como las excepciones en favor de determinados Estados miembros previstas en los artículos 18, 18 *bis* y 18 *ter* de la Directiva 2003/96.

14 A modo de recordatorio, el artículo 21, apartado 3, segunda frase, de la Directiva 2003/96 establece que «*los Estados miembros podrán* considerar también que no es hecho imponible el consumo de electricidad y otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento de este tipo» (el subrayado es mío).

62. Sin embargo, el procedimiento principal se refiere a la utilización de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento que los fabrica, de modo que aquí es aplicable el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96. Por tanto, la cuestión relativa a la interpretación de la segunda frase de esta disposición tiene carácter hipotético. Por ello, propongo limitar la respuesta a la segunda cuestión prejudicial a la interpretación del artículo 21, apartado 3, primera frase, de esta Directiva.

Conclusiones

63. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Østre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Este, Dinamarca) en los siguientes términos:

«1) El artículo 21, apartado 3, primera frase, 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 el concepto de "productos energéticos" que allí se utiliza comprende todos los productos a los que se refiere el artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, independientemente de que se utilicen como carburante de automoción o como combustible para calefacción.

2) Los Estados miembros no están autorizados a limitar el alcance de esta disposición debido a la naturaleza o al modo de utilización de los productos energéticos producidos por las dependencias de un establecimiento al que resulte aplicable dicha disposición.»