Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 22 de mayo de 2014 [1]

Asunto C-426/12

X

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Gerechtshof 's-Hertogenbosch (Países Bajos)]

«Directiva 2003/96/CE — Régimen comunitario de imposición de los productos energéticos — Productos energéticos de doble uso»

1. La Directiva 2003/96/CE [2] introdujo un régimen que exige unos niveles mínimos de imposición para todos los productos energéticos y la electricidad. [3] Determinados productos energéticos, incluidos los considerados de doble uso, están expresamente excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva. En la presente petición de decisión prejudicial del Gerechtshof 's-Hertogenbosch [Tribunal Regional de Apelación de 's-Hertogenbosch (Países Bajos)], se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre el significado de la expresión «doble uso» a efectos de dicha Directiva. El órgano jurisdiccional remitente también desea que se dilucide si el legislador nacional está vinculado por la interpretación comunitaria del concepto de doble uso en caso de que decida introducir medidas nacionales para gravar dichos productos energéticos.

Marco normativo

Directiva 2003/96

2. Son pertinentes los siguientes considerandos de la exposición de motivos de la Directiva 2003/96:

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

(3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

1 — Lengua original: inglés.

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 L 283, p. 51; en lo sucesivo, «Directiva»).

3 — La Directiva no establece si la electricidad es o no un producto energético. Sin embargo, del artículo 2, apartado 2, se desprende que la electricidad está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

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

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

(7) Como parte en la Convención marco de las Naciones Unidas sobre el cambio climático, la Comunidad ha ratificado el Protocolo de Kioto. La imposición de los productos energéticos y, cuando proceda, de la electricidad constituye uno de los instrumentos de que se dispone para alcanzar los objetivos del Protocolo de Kioto.

[…]

(22) Los productos energéticos deben estar sometidos fundamentalmente a un marco comunitario cuando se usen como combustible para calefacción o carburante de automoción. En esta medida, está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos. El uso similar de la electricidad debe tratarse en pie de igualdad.»

3. El artículo 1 de la Directiva 2003/96 obliga a los Estados miembros a someter a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con dicha Directiva.

4. El artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva, en relación con el artículo 2, apartado 5, dispone que, a efectos de dicha Directiva, por «productos energéticos» se entenderá, entre otros, «los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715».[4] El carbón puede incluirse en los códigos NC 2701, 2702 o 2704.

5. Determinados usos de productos energéticos quedan excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva.[5] Figuran enumerados en el artículo 2, apartado 4, letra b), que dispone:

«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,

— productos energéticos de doble uso.

4 — Véase el Reglamento (CE) nº 2031/2001 de la Comisión, de 6 agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) nº 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO L 279, p. 1). En aras de la exhaustividad conviene recordar que el código NC contiene una descripción general de cada producto que, en determinados casos, está ulteriormente dividida en descripciones más específicas de productos concretos. Así pues, la descripción general de los productos comprendidos en el código NC 2701 es «Hullas - briquetas, ovoides y combustibles sólidos similares, obtenidos de la hulla», y dicho código incluye, entre otras cosas, la antracita (código NC 2701 11). El código NC 2702 incluye el lignito. El código NC 2704 incluye el coque y el semicoque obtenidos a partir del carbón, del lignito o de la turba. Véase el punto 17 de las presentes conclusiones.

5 — Véase el punto 37 de las presentes conclusiones.

Un producto energético se considera de doble uso cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. El uso de los productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos deben considerarse como de doble uso,

— la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos,

— la electricidad cuando represente más del 50 % del coste de un producto […],

— procesos mineralógicos […]».

6. El artículo 4, apartado 1, obliga a los Estados miembros a aplicar los niveles mínimos de imposición prescritos por la Directiva para los productos energéticos, como el carbón, enumerados en el artículo 2.

7. El artículo 9, apartado 1, dispone que los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción deben establecerse conforme a lo dispuesto en la tabla C, anexo I, de la Directiva. [6]

8. Los Estados miembros debían adaptar el Derecho interno a la Directiva antes del 31 de diciembre de 2003 y aplicar tales disposiciones de adaptación a partir del 1 de enero de 2004. [7] Las medidas nacionales de transposición deben hacer referencia a la Directiva o ir acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. [8]

Derecho nacional

9. La Wet belastingen op milieugrondslag (Ley por la que se establecen impuestos para la protección del medio ambiente; en lo sucesivo, «Wbm») establece un impuesto que grava los productos del carbón comprendidos en los códigos NC 2701, 2702 y 2704 que se utilicen como combustible para calefacción. [9] El impuesto se devenga en el momento en que se entreguen los productos al sujeto pasivo de que se trate. Existe una exención a dicho impuesto en caso de que los productos se destinen a un «doble uso». [10] El doble uso incluye el uso de productos del carbón tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. [11] Se establece una exención fiscal en relación con el doble uso del carbón. Las autoridades nacionales competentes reembolsan el impuesto abonado cuando el carbón no se utilice como combustible o cuando los productos de que se trata se destinen a un doble uso. [12]

10. El órgano jurisdiccional remitente expone que los documentos parlamentarios en los que se plasman los trabajos preparatorios del artículo 20 de la Wbm señalan que el objetivo de incluir una definición de la expresión «doble uso» en el artículo 20, letra e), es garantizar que la normativa nacional se ajuste a la Directiva. [13]

6 — El carbón y el coque (Códigos NC 2701, 2702 y 2704) incluyen el elemento 6 de la tabla.

7 — Artículo 28, apartados 1 y 2.

8 — Artículo 28, apartado 3.

9 — Artículo 20 en relación con el artículo 21.

10 — Artículo 26.

11 — Artículo 20, letra e).

12 — Artículo 26, apartado 3.

13 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 758, nº 3, nota explicativa, pp. 7 y 8.

11. Los trabajos legislativos indican lo siguiente:

«En el artículo 20 se recoge en un nuevo apartado la definición de doble uso, para lo cual se toma como referencia la definición contenida en la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos. [14] Con el concepto de "doble uso" se hace referencia a la utilización de carbón en la que éste, además de la función de combustible, desempeña una o más funciones distintas. La utilización del carbón para la reducción química y para procedimientos metalúrgicos tiene la consideración de doble uso. No tendrán la consideración de doble uso las situaciones en las que únicamente se aprovecha un producto de la combustión del carbón (por ejemplo, dióxido de carbono) y el carbón se emplea exclusivamente como combustible». [15]

12. Asimismo, en los trabajos legislativos de la Wet houdende Wijziging van de Wet belastingen op milieugrondslag en de Wet op de accijns (implementatie richtlijn Energiebelastingen) [Ley de modificación de la Ley por la que se establecen impuestos para la protección del medio ambiente y de la Ley relativa a los impuestos sobre el consumo (transposición de la Directiva sobre la imposición de los productos energéticos)], se recoge lo siguiente:

«No se aplicará el impuesto en el caso de utilización del carbón transformado en coques para funciones distintas de la de combustible. Con respecto a otras funciones, cabe pensar en la función como materia prima y en la función de reducción. Un ejemplo de tal empleo de los coques es la producción del arrabio.» [16]

Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

13. X, recurrente en el litigio principal, produce azúcar y productos que contienen azúcar a partir de remolacha azucarera. Para fabricar azúcar, X se proveyó de carbón [17] y abonó el impuesto sobre los combustibles adeudado con arreglo a la Wbm.

14. El proceso de obtención de azúcar a partir de la remolacha azucarera comprende una serie de fases. [18] La primera de ellas consiste en la extracción del jugo bruto de las remolachas. A continuación, el jugo bruto se depura y el jugo depurado se somete a evaporación y cristalización para obtener azúcar granulado. Dicho proceso también da lugar a un sedimento filtrado, un fertilizante cálcico, que se usa para mantener el equilibrio del ph en el suelo. El sedimento filtrado se denomina espumas y se compone principalmente de carbonato cálcico ($CaCO_3$).

15. Para depurar el jugo bruto extraído de la remolacha, el procesador de azúcar necesita gas de horno de cal. Para obtener dicho gas, la piedra caliza y el carbón se mezclan previamente y se suministran al horno de cal. La reacción química en el horno de cal genera gas de horno de cal [una mezcla de dióxido de carbono (CO_2) procedente del carbón y de la propia piedra caliza y nitrógeno (N_2) procedente del aire]. El gas de horno de cal contiene cerca de un 40 % de CO_2 y debe estar libre de impurezas. Sólo el carbón es adecuado para producir el gas de horno de cal «puro» necesario. Al mismo tiempo se utiliza el horno de cal para producir cal viva (CaO). Al calentar la piedra caliza

14 — Es decir, la Directiva 2003/96.

15 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 758, nº 3, nota explicativa, p. 32.

16 — *Kamerstukken II*, 2003/04, 29 207, nº 3, p. 12.

17 — El órgano jurisdiccional remitente se refiere al coque y a la antracita en su resolución de remisión. Yo emplearé el término genérico «carbón» para englobar todos los productos comprendidos en los códigos NC pertinentes, incluidos el coque y la antracita.

18 — La resolución de remisión del Gerechtshof 's-Hertogenbosch contiene una exposición técnica detallada de gran ayuda, que resumo en los puntos 14 a 17 de las presentes conclusiones.

($CaCO_3$ al 97 %) a una temperatura lo suficientemente elevada,[19] la reacción del carbón [que tiene un elevado contenido en carbono (C), cerca del 85 %] con el oxígeno (O_2) del aire genera CO_2. Esta reacción libera calor y este calor se aprovecha para disolver la piedra caliza en cal viva y CO_2 (disociación).

16. En todas las fábricas (neerlandesas) de azúcar de remolacha la cal viva y el CO_2 necesarios para la depuración del jugo se producen en un horno de cal, ubicado en la propia fábrica.

17. Aproximadamente un 12 % del gas de horno de cal se libera a la atmósfera. El restante (88 %) se utiliza en las carbonataciones.[20] Tras el uso del gas de horno de cal en las carbonataciones, se libera a la atmósfera una parte del gas de horno de cal (denominado gas residual procedente de la carbonatación). Se pierde de este modo aproximadamente un 25 % CO_2 utilizado en las carbonataciones. El resto del CO_2 se integra en las espumas.

18. Mediante escrito de 7 de marzo de 2008, X solicitó la devolución de un importe de 97 114,23 euros que había sido abonado en concepto de impuesto sobre los combustibles. Las autoridades nacionales competentes denegaron dicha solicitud mediante resolución de 24 de abril de 2008. X interpuso recurso contra dicha resolución sin éxito en primera instancia. Posteriormente, X interpuso recurso de apelación ante el Gerechtshof 's-Hertogenbosch, que ha planteado al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) ¿Existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva […] en el supuesto de uso de carbón (productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704) como combustible para calefacción en un horno de cal, cuando el dióxido de carbono generado en el horno de cal a partir del carbón (y de la piedra caliza) se destine a la producción de gas de horno de cal, que es utilizado posteriormente y resulta imprescindible para la depuración del jugo bruto obtenido de la remolacha azucarera?

2) ¿Existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva en el supuesto de uso de carbón (productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704) como combustible para calefacción, cuando el dióxido de carbono generado en la calcinación y recogido en el gas de horno de cal, tras la depuración antes mencionada que ha de realizarse a continuación, se incorpore en un 66 % a las espumas, las cuales son vendidas como fertilizante cálcico al sector agrícola?

3) Si existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva […]: ¿no es aplicable la Directiva, a la vista del tenor del inicio del apartado 4 del artículo 2 de la misma, de suerte que el interesado no puede invocar [para la interpretación del concepto de Derecho interno de doble uso establecido en el artículo 20, inicio y letra e), de la Wbm] el efecto directo de la Directiva?

4) Si existe un doble uso en el sentido del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), de la Directiva […] y (por consiguiente) no es aplicable la Directiva: ¿se opone el Derecho de la Unión a una interpretación del concepto de doble uso en el Derecho nacional más estricta que una interpretación conforme a la Directiva a efectos de la aplicación de un impuesto como el impuesto sobre los combustibles aquí controvertido?»

19 — La fórmula química para producir cal viva y gas de horno de cal es la siguiente: $CaCO_3$ + calor → $CaO + CO_2$. Cuando una sustancia se calienta, el calor (una forma de energía) imprime a las partículas una energía para moverse que, si es lo suficientemente fuerte, rompe los enlaces entre las partículas que mantienen unida la sustancia.

20 — La carbonatación es una reacción química en la que el hidróxido de calcio reacciona con el dióxido de carbono y forma carbonato cálcico insoluble. La reacción química es: $Ca(OH)_2 + CO_2 \rightarrow CaCO_3 + H_2O$. El término «carbonatación» también se utiliza para indicar el proceso de depuración del jugo bruto extraído de la remolacha azucarera.

19. Presentaron observaciones escritas X, el Gobierno neerlandés y la Comisión Europea. Todos ellos formularon observaciones orales en la vista celebrada el 12 de diciembre de 2013.

Apreciación

20. Los Estados miembros deben someter los productos energéticos, como el carbón, al menos a los niveles mínimos de imposición con arreglo a la Directiva.[21] En el proceso de fabricación de azúcar descrito por el órgano jurisdiccional remitente, el carbón se utiliza como combustible para calefacción. Dado que las cuestiones planteadas no versan sobre los productos energéticos que se utilizan como carburante de automoción, limitaré mi análisis al eventual doble uso de productos energéticos en el que uno de ellos sea el de combustible de calefacción.

Cuestiones prejudiciales primera y segunda: doble uso

21. Mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda el órgano jurisdiccional remitente solicita que se determine el significado de la expresión «doble uso» contenida en el segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva en relación con la fabricación de azúcar y con el subproducto fertilizante cálcico que se deriva de dicho proceso. Estas cuestiones están estrechamente relacionadas entre sí y pueden examinarse conjuntamente.

22. X sostiene que el alcance del concepto de la Unión de doble uso no está definido de forma detallada en la Directiva. Si bien ésta recoge algunos ejemplos de doble uso, no se trata de una lista exhaustiva. En la Directiva no se indica nada sobre si la expresión doble uso debe interpretarse de forma restringida o amplia. En todo caso, dicha expresión debe interpretarse de forma uniforme en todos los Estados miembros.

23. Según X, en este contexto el doble uso consiste en utilizar carbón como combustible para calefacción, por un lado, y en la producción de un gas, el CO_2, que resulta necesario dado que forma parte integrante del proceso de fabricación tanto del azúcar como del subproducto fertilizante cálcico, por otro. El CO_2 resultante de la quema de carbón desempeña un papel fundamental en el proceso de carbonatación, el carbón del que procede se destina a usos diferentes de la producción de calor. Por lo tanto, reúne las condiciones previstas en la definición comunitaria de doble uso. Sin carbón el proceso de producción de azúcar y de fertilizante cálcico no se desarrollaría en condiciones óptimas. La Directiva no distingue entre utilizar productos energéticos como materias primas para fabricar productos terminados, o como materia consumible o el uso útil de tales productos. La Directiva tampoco especifica que el producto energético en cuestión deba usarse simultáneamente como combustible para calefacción y para algún otro fin para que exista doble uso. Asimismo, nada indica que el objetivo de protección del medio ambiente consagrado en la Directiva deba ser determinante a la hora de interpretar su tenor.

24. El Gobierno de los Países Bajos y la Comisión adoptan la postura contraria.

25. En su opinión, únicamente existe doble uso con arreglo a la Directiva cuando la energía generada por el producto se utiliza a su vez para una finalidad distinta de la producción de calor. Esta conclusión queda confirmada por los considerandos de la Directiva (en particular, los considerandos segundo a séptimo y vigésimo segundo). La utilización de productos energéticos como combustible

21 — Artículos 1, 4, apartado 2, y 9, apartado 1.

para calefacción da lugar al devengo del impuesto. Por lo tanto, cuando los productos energéticos se utilicen exclusivamente para generar calor estarán sujetos al impuesto con arreglo a la Directiva. Cualquier otra interpretación socavaría el funcionamiento del mercado único. Esta interpretación se ve corroborada por los trabajos preparatorios. [22]

26. El carbón se emplea en una fase del proceso de producción de azúcar. La única reacción química en la que interviene el carbón se produce con el oxígeno, generando calor que se utiliza para disociar las piedras calizas y convertirlas en CaO y CO_2. En las siguientes fases no se emplea el propio carbón. Es el residuo resultante de la combustión lo que se emplea para fabricar azúcar y generar el subproducto derivado de dicho proceso, el fertilizante cálcico.

27. Si bien es cierto que el carbón se utiliza simultáneamente para generar calor y producir CO_2, actividades ambas que son importantes para fabricar azúcar a partir de remolacha azucarera, para resolver la cuestión de que se trata procede tener en cuenta el uso que se hace del propio producto energético y no la finalidad para la que se utiliza. En este caso, el carbón se consume en su integridad al ser quemado y ese es exclusivamente el uso que se le da.

28. Los Países Bajos hacen referencia a dos ejemplos en sus observaciones escritas en apoyo de su postura. Un ejemplo de reducción química a los efectos de la Directiva es la utilización de carbón para fabricar hierro a partir de minerales de hierro. En dicho proceso el carbón se utiliza i) como combustible y ii) como agente reductor. Cuando el carbón se calienta hasta alcanzar una temperatura lo suficientemente elevada, el agente reductor que se incorpora al horno de mineral de hierro separa el metal de los óxidos. El arrabio que se obtiene en dicho proceso contiene un 4 % de carbono procedente del carbón utilizado en el proceso de producción. Por lo tanto, en la producción de arrabio, el carbón se utiliza como combustible para calefacción y como agente reductor. Asimismo, a diferencia de lo que sucede en el proceso de fabricación del azúcar, en el que no hay carbono en el producto final, el arrabio resultante de fundir mineral de hierro sí que contiene carbono. Por lo tanto, el carbón tiene un doble uso en el proceso de fundición. Otro ejemplo de doble uso es la electricidad utilizada en la fundición de cinc. En dicho proceso, la electricidad se emplea para convertir los concentrados de cinc (minerales que contienen cinc) en cinc puro. Se desencadenan dos procesos, el proceso de electrolisis y el proceso pirometalúrgico. La electrolisis se produce al hacer pasar una corriente eléctrica a través de una solución de sulfato de cinc. Esta actuación provoca la separación del cinc de los óxidos a los que está incorporado. La electricidad también se emplea para generar calor en el marco de la electrolisis para refinar cinc.

29. Según tengo entendido, todas las partes aceptan la descripción que el órgano jurisdiccional remitente hace del proceso de fabricación de azúcar. No se discute que en dicho proceso el carbón se utiliza como combustible para calefacción para disgregar la piedra caliza y producir CO_2. A este respecto, el Gobierno de los Países Bajos y la Comisión señalan acertadamente que la cuestión que debe examinarse es si el carbón, y no el CO_2, es objeto de un doble uso. La cuestión es si también ambos están en lo cierto cuando sostienen que, para que exista doble uso en el sentido de la Directiva, el propio producto energético debe usarse en *un mismo proceso* (y no en varios procesos subsiguientes) para dar lugar a una reacción química distinta de la resultante de la combustión (es decir, de la reacción resultante de su uso como combustible para calefacción).

30. En sus observaciones escritas los Países Bajos afirman que el órgano jurisdiccional remitente considera que el carbón únicamente se utiliza para genera calor (pese a que en la vista dicho Estado señaló que el carbón se utiliza para producir calor y CO_2 simultáneamente). No creo que la resolución de remisión incluya como hecho probado la circunstancia de que el carbón sólo se utilice para generar calor. Más bien considero que el órgano jurisdiccional remitente señala que el gas de horno de cal que contiene cierta cantidad de CO_2 resulta de la reacción del carbón con el oxígeno del aire. Dicha

22 — Véanse el punto 41 y la nota 27 de las presentes conclusiones.

reacción libera calor, que posteriormente se utiliza para disolver (disociar) la piedra caliza, lo cual genera mayor cantidad de CO_2.[23] Esta conclusión me induce a pensar que el carbón se utiliza con dos finalidades en el horno de cal: como materia prima para producir CO_2 y como combustible para calefacción.

31. La cuestión radica en si utilizar el carbón para dos fines —generar calor y CO_2— constituye un doble uso en el sentido de la Directiva.

32. En mi opinión, el tenor de la Directiva es lo suficientemente amplio como para que dicho uso de carbón pueda considerarse un «doble uso».

33. El segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva contiene una definición de productos energéticos de doble uso. Un producto energético se considera de «doble uso» cuando se utiliza tanto como combustible para calefacción como para fines distintos del de carburante de automoción y combustible para calefacción. La dificultad estriba en que esos «otros» fines no están definidos. La norma guarda silencio sobre si el producto energético debe ser utilizado simultáneamente para generar calor y para fines distintos del de combustible para calefacción, sobre si el «doble uso» también engloba procedimientos consecutivos dentro de un proceso de fabricación, por ejemplo, cuando se utiliza un producto energético primero para desencadenar una determinada reacción química y posteriormente para generar calor. (En el presente asunto, el carbón se utiliza simultáneamente para generar calor y para producir CO_2 por lo que no es necesario determinar si varios procedimientos consecutivos están comprendidos en el concepto de «doble uso».) La Directiva se limita a enumerar varios ejemplos, incluido el uso de productos energéticos con fines de reducción química y en los procesos electrolíticos y metalúrgicos. Ninguna expresión limitativa lleva a pensar que los ejemplos indicados sean exhaustivos. Tampoco está claro que el legislador pretendiera centrarse en la *finalidad* («con fines de reducción química») o en el *proceso* («en los procesos electrolíticos y metalúrgicos»). En efecto, parece que ambos aspectos han sido tenidos en cuenta.

34. Esta opinión está respaldada por el vigésimo segundo considerando de la Directiva, que señala que los productos energéticos están sujetos a impuestos cuando se utilizan como combustibles para calefacción. Está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible. El considerando hace referencia a los dobles usos en general, lo que lleva a pensar que los ejemplos de doble uso contenidos en el segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva son meramente enunciativos.

35. Los ejemplos ilustrativos se refieren a diversos procesos diferentes. En efecto, es posible que se encuentre carbono en el arrabio cuando se utiliza carbón como agente reductor en el proceso de fabricación y que el contenido en carbono sea consecuencia de la fragilidad del arrabio. Sin embargo, cuando la electricidad se utiliza para fundir cinc, no sucede que la propia electricidad se encuentre en el producto final y que confiera propiedades particulares al cinc que ha sido separado de sus óxidos y depositado en cátodos. En mi opinión, estos ejemplos no demuestran que el legislador pretendiera que sólo exista doble uso cuando se obtiene un determinado resultado al utilizar el producto energético (por ejemplo, que forme parte del producto final resultante del correspondiente proceso). Asimismo, incluso en el ejemplo mencionado por el Gobierno neerlandés, el propio carbón no aparece en el arrabio, sino que es un elemento derivado del carbón, el carbono, el que forma parte del producto final.

36. Asimismo, el artículo 2, apartado 4, letra b), hace referencia al uso del producto energético «con fines distintos a […]». Dicha expresión apunta a que el objetivo para el que se usa el producto energético (además de generar calor) es (o al menos puede ser) un factor relevante.

23 — Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

37. Por último, el artículo 2, apartado 4, letra b), enumera cinco supuestos en los que el uso de productos energéticos queda excluido del ámbito de la Directiva. Dicha enumeración es heterogénea. El primer guión del artículo 2, apartado 4, letra b), incluye los productos energéticos que se utilizan para fines que no sean el de combustible para calefacción. Los productos de doble uso se mencionan en el segundo guión de dicha disposición, que incluye ejemplos que se refieren tanto a procesos como a objetivos. El tercer guión del artículo 2, apartado 4, letra b), hace referencia a la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química. El cuarto guión cita la electricidad cuando esta representa más del 50 % del coste de un producto. El quinto guión está relacionado con los procesos mineralógicos. Ni del tenor ni del sistema del artículo 2, apartado 4, letra b), se desprende que el producto energético en cuestión deba utilizarse siempre de una determinada forma o que ciertos tipos de uso puedan estar excluidos de la expresión «para fines que no sean […] el de combustible para calefacción».

38. Procede concluir que el tenor del segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), es lo suficientemente amplio como para englobar los productos energéticos que, como en el presente asunto, se utilicen con dos finalidades, a saber, generar calor y liberar CO_2.

39. El examen de los objetivos de la Directiva no lleva a una conclusión distinta.

40. La Directiva tiene tres objetivos principales: introducir un régimen que someta a una imposición mínima los productos energéticos;[24] garantizar el adecuado funcionamiento del mercado interior reduciendo las diferencias en los niveles nacionales de imposición de los productos de la energía,[25] y mejorar la protección del medio ambiente, en particular, reduciendo las emisiones de CO_2 de conformidad con el Protocolo de Kioto.[26] No obstante, los considerandos de la Directiva no ofrecen una explicación expresa del significado de la expresión «doble uso» en el marco de dichos objetivos.

41. Los trabajos preparatorios[27] indican que excluir los productos energéticos que no se usen como combustible para calefacción del ámbito de aplicación de la Directiva «[…] significa que los productos que se utilizan en la industria a efectos de reducción química o como materias primas no estarán sujetos a impuestos».[28] El texto de lo que posteriormente pasó a ser el vigésimo segundo considerando y los guiones primero y segundo del artículo 2, apartado 4, letra b), se introdujeron cuando la propuesta estaba siendo objeto de examen por parte del Consejo, aunque el tenor del primer guión del artículo 2, apartado 4, letra b), había sido incluido en la propuesta inicial de la Comisión.[29]

24 — Segundo considerando.

25 — Considerandos tercero a quinto.

26 — Considerandos sexto y séptimo.

27 — Los trabajos preparatorios incluyen la Propuesta por la Comisión de una nueva Directiva por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos, COM(97) 30 final, de 17 de marzo de 1997, y los documentos del Consejo 13062/02, de 17 de octubre de 2002, 13422/02, de 29 de octubre de 2002, 14200/02, de 13 de noviembre de 2002, 14862/02 ADD 1, de 27 de noviembre de 2002, y 15354/02, de 9 de diciembre de 2002. El documento 14200/02 resulta especialmente pertinente. Introdujo, entre otras cosas, propuestas que posteriormente llegaron a ser el vigésimo segundo considerando, el artículo 2, apartado 4, letra b), y el artículo 14 de la Directiva 2003/96. El Tribunal de Justicia ya ha examinado los trabajos preparatorios para establecer los objetivos de la legislación de la Unión. Véase, por ejemplo, la sentencia Rockfon, C-449/93, EU:C:1995:420, apartados 30 a 34. Puede accederse a los documentos del Consejo en http://register.consilium.europa.eu.

28 — COM(97) 30 final, p. 6. Dicha exclusión del ámbito de aplicación de la Directiva figuraba en el artículo 13 de la propuesta inicial. En esa fase no había ninguna excepción relativa a los productos de doble uso. Véase, asimismo, el comunicado de prensa IP/03/1456, «Los productos energéticos sólo tributan cuando se utilizan como carburante o combustible y no cuando se usan como materias primas, en reducciones químicas o en procesos electrolíticos o metalúrgicos».

29 — Véase el documento 14200/02, en el que el contenido de una declaración conjunta de la Comisión y del Consejo, que debía incorporarse al acta del Consejo, confirmó expresamente que está en la naturaleza y en la lógica del sistema fiscal excluir del ámbito de aplicación de dicho marco el doble uso y el uso de productos energéticos con fines distintos a los de carburante o combustible, así como los procesos mineralógicos. Así, los Estados miembros pueden adoptar medidas para gravar o no dichos usos. Sin embargo, dicha declaración no puede servir de base para interpretar una disposición de Derecho derivado cuando, como en el presente asunto, la disposición de que se trata no contiene una referencia al contenido de la declaración y, por consiguiente, carece de relevancia jurídica. Véase la sentencia Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, apartado 18, y la reciente sentencia Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, apartado 52 y la jurisprudencia citada.

42. No hay nada en los trabajos preparatorios que indique que el producto energético en cuestión no puede utilizarse simultáneamente para generar calor y como materia prima para obtener otra sustancia que resulta necesaria para el proceso productivo de que se trata.

43. Asimismo, en mi opinión la expresión «fines distintos del de […] combustible para calefacción» que figura tanto en el primero como en el segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), debe interpretarse, como es lógico, del mismo modo en ambas disposiciones.

44. Sería contrario al sistema de la Directiva que un producto energético que se emplee exclusivamente como materia prima quede excluido del ámbito de aplicación de la Directiva en virtud del primer guión del artículo 2, apartado 4, letra b), pero que esté comprendido en él de conformidad con el segundo guión porque se ha utilizado simultáneamente como combustible para calefacción. Pues bien, si un producto energético es una materia prima con arreglo al primer guión del artículo 2, apartado 4, letra b), debe considerarse que tiene doble uso en el sentido del segundo guión cuando se utilice como combustible y como materia prima.

45. La cuestión que se suscita a continuación es si el carbón, además de ser utilizado como combustible para calefacción, es también una materia prima del proceso productivo controvertido en el litigio principal.

46. De la explicación formulada por el órgano jurisdiccional remitente sobre el proceso de fabricación de azúcar se desprende que la disociación de piedra caliza en cal viva y CO_2 se desencadena por calor. Cabe entender que dicho calor puede ser generado por productos energéticos distintos del carbón. Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente señala que la piedra caliza y el carbón se mezclan previamente y se suministran al horno de cal y que otras sustancias no son adecuadas para producir el gas de horno de cal «puro» necesario. Este hecho induce a pensar que el carbón es necesario para fabricar gas de horno de cal con las propiedades necesarias para el proceso de fabricación de azúcar objeto del litigio. También indica que el carbón se utiliza como materia prima en ese proceso productivo con dos finalidades, como combustible para calefacción y para liberar CO_2. Existe pues un doble uso.

47. En cuanto al objetivo de la Directiva de mejorar la protección del medio ambiente, la finalidad del Protocolo de Kioto es reducir las emisiones globales de seis gases de efecto invernadero, incluido el CO_2.[30] Según se desprende de la explicación realizada por el órgano jurisdiccional remitente sobre el proceso de fabricación del azúcar, la mayor parte del CO_2 que se genera no se emite sino que gran parte de él es absorbido por el subproducto fertilizante cálcico.[31] Una interpretación de doble uso que incluya el carbón utilizado para generar calor y liberar CO_2 en dicho contexto no es necesariamente contraria a los objetivos medioambientales de la Directiva.

48. En aras de la exhaustividad conviene examinar si pueden extraerse principios útiles del Derecho medioambiental de la Unión que puedan aplicarse por analogía. El Tribunal de Justicia ha examinado los términos «residuo» y «subproducto» en el marco de la legislación medioambiental, en particular, a la hora de interpretar la Directiva sobre Residuos.[32] En mi opinión, dichos conceptos no son aplicables por analogía al presente supuesto. En primer lugar, el litigio principal versa sobre el uso del carbón, que no es un subproducto ni un residuo, sino que se emplea en el propio proceso productivo. En segundo lugar, no se trata de clasificar el CO_2, de modo que carece de pertinencia si debe considerarse un subproducto o un residuo de la combustión. En tercer lugar, la jurisprudencia

30 — Los otros cinco gases son el metano, el óxido nitroso, el hexafluoruro de azufre, los hidrofluorocarbonos (HFC) y los hidrocarburos perfluorados (PFC).

31 — Véase el punto 17 de las presentes conclusiones.

32 — Directiva 75/442/CEE del Consejo, de 15 de julio de 1975, relativa a los residuos (DO L 194, p. 39; EE 15/1 p. 129; en lo sucesivo, «Directiva sobre Residuos»). Véanse en particular los artículos 1, letra a), y 2, apartado 1, letra b).

medioambiental relativa al significado de los términos «desperdicios» y «desechar» en el sentido de la Directiva sobre Residuos ha surgido en un contexto muy distinto. El tenor, el sistema y los objetivos de dicha medida no son los mismos que los de la Directiva de que se trata en el presente asunto. Por consiguiente, no considero que la jurisprudencia medioambiental pueda servir de ayuda en este caso.

49. Resumiendo: en mi opinión existirá un doble uso a los efectos del segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), de la Directiva cuando el carbón se utilice para generar CO_2 y como combustible necesario para disociar la piedra caliza y liberar así gas de horno de cal al objeto de depurar el jugo bruto obtenido de la remolacha azucarera. Si el carbón tiene doble uso en ese proceso, también lo tendrá en relación con el fertilizante cálcico que se deriva de ese proceso como subproducto.

Cuestiones prejudiciales tercera y cuarta: ¿Es el doble uso un concepto del Derecho de la Unión?

50. Mediante la tercera cuestión prejudicial pretende dilucidarse si, en caso de que el uso de carbón en la fabricación de azúcar constituya un doble uso a efectos del segundo guión del artículo 2, apartado 4, letra b), la Directiva debe aplicarse para interpretar una normativa nacional que, como la controvertida en el litigio principal, exige gravar dichos productos energéticos. Mediante la cuarta cuestión prejudicial se solicita que se determine si, de no resultar aplicable la Directiva, el Derecho de la Unión impide que el legislador nacional recurra a un concepto más restringido de doble uso.

51. Mediante sus cuestiones tercera y cuarta el órgano jurisdiccional remitente básicamente desea que se determine si la Directiva establece un concepto de doble uso con arreglo al Derecho de la Unión y, en ese caso, en qué medida debe ser tenido en cuenta a la hora de interpretar las disposiciones pertinentes de Derecho interno (la Wbm).

52. En sus observaciones escritas X señala que determinados Estados miembros vecinos no aplican impuestos sobre los productos energéticos en el marco de la producción de azúcar bien porque dicho proceso queda fuera del correspondiente sistema impositivo de los productos energéticos,[33] bien porque se considera que el carbón es un producto de doble uso.[34] X sostiene que la interpretación que el Gobierno neerlandés hace del concepto de doble uso no es conforme al concepto de la Unión de doble uso y que los Estados miembros están obligados a regirse por él en su Derecho interno.

53. Ni la Comisión ni el Gobierno neerlandés han formulado observación alguna sobre el concepto de productos energéticos de doble uso que se aplica en otros Estados miembros. Esa cuestión tampoco ha sido planteada por el órgano jurisdiccional remitente. No creo que sea preciso que el Tribunal de Justicia analice la situación de otros Estados miembros para dar respuesta a las cuestiones tercera y cuarta y, a falta de información exhaustiva y de debate entre las partes sobre la situación existente en otros Estados miembros, no tendré en cuenta el limitado material disponible para realizar mi apreciación.

54. El artículo 2, apartado 4, establece expresamente que «la […] Directiva no se aplicará a […] productos energéticos de doble uso». Por lo tanto, es evidente que dichos productos están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva y que el nivel impositivo mínimo armonizado no les resulta aplicable. En consecuencia, los Estados miembros están en principio autorizados para gravar dichos productos energéticos siempre que ejerzan su potestad con arreglo al Derecho de la Unión y, en particular, a los artículos 30 TFUE y 110 TFUE.[35]

33 — Según X, es el caso de Bélgica o del Reino Unido.

34 — Según X, así sucede en el caso de Francia y de Alemania.

35 — Sentencia Fendt Italiana, C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411, apartados 41 y 42.

55. La Directiva establece un régimen de armonización mínima. En ese contexto, el legislador de la Unión ha optado por excluir los productos energéticos de doble uso de su ámbito de aplicación. Por lo tanto, los Estados miembros pueden incrementar libremente el nivel de protección medioambiental, por ejemplo, creando un impuesto aplicable a todos los productos de doble uso o centrándose en productos de doble uso particulares. Por otra parte, los Estados miembros también pueden optar por reproducir el contenido de la Directiva y no gravar dichos productos en absoluto.

56. El órgano jurisdiccional remitente explica que el legislador nacional ha utilizado la expresión «doble uso» en el artículo 20, letra e), de la Wbm expresamente para ajustar dicha norma a la Directiva. Por lo tanto, la cuestión que se suscita es si existe un concepto de la Unión de doble uso que X pueda invocar en el litigio principal y, en ese caso, si se aplica la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Leur-Bloem. [36]

57. En mi opinión, el presente asunto difiere de las circunstancias que el Tribunal de Justicia examinó en el asunto Leur-Bloem. En ese asunto debía dilucidarse si el Tribunal de Justicia era competente para interpretar disposiciones del Derecho interno que aplicaban la normativa europea a situaciones en las que no era obligatorio hacerlo. Esa cuestión se suscitó en el marco concreto de la interpretación del concepto de «canje de acciones» contenido en el artículo 2, letra b), de la Directiva sobre Fusiones. [37] El Tribunal de Justicia señaló en el asunto Leur-Bloem, antes citado, que el órgano jurisdiccional nacional consideraba que la interpretación del concepto de fusión mediante canje de acciones, efectuada en su (entonces) contexto comunitario, era necesaria para dirimir el litigio que se le había sometido, que este concepto figura en la Directiva 90/434, que había sido reproducido por la ley nacional de adaptación a dicha Directiva y cuyo ámbito de aplicación había sido extendido a situaciones similares meramente internas. [38]

58. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente observa que legislador nacional perseguía determinados objetivos cuando adaptó el Derecho nacional a la Directiva. Dichos objetivos parecen ser, en primer lugar, garantizar que el ámbito de la exclusión de los productos de doble uso de los niveles mínimos de imposición exigidos no sea más amplio que el permitido por la Directiva [39] y aplicar un impuesto a determinados productos energéticos de doble uso recurriendo a una definición de ese concepto más restringida que la empleada en la Directiva. [40] A diferencia de lo que sucedía en Leur-Bloem en el presente asunto el órgano jurisdiccional remitente alberga pues dudas de que el concepto de la Unión de doble uso haya sido transpuesto al Derecho nacional.

59. Sin perjuicio de la comprobación del órgano jurisdiccional remitente, en mi opinión el legislador nacional tuvo en cuenta el concepto de «doble uso» contenido en la Directiva a la hora de establecer el ámbito de aplicación de la norma nacional controvertida y se aseguró de que no fuera *más amplio* que el concepto de la Unión de doble uso. Sin embargo, el legislador nacional fue incluso más lejos y decidió gravar determinados productos de doble uso al adoptar un concepto más restringido de dicha expresión.

36 — Sentencia Leur-Bloem, C-28/95, EU:C:1997:369, apartados 31 y 32. Véase la reciente sentencia Isbir, C-522/12, EU:C:2013:711, apartados 25, 28 y 30.

37 — Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros (DO L 225, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre Fusiones»).

38 — Sentencia Leur-Bloem, EU:C:1997:369, apartado 31.

39 — Véase el punto 10 de las presentes conclusiones.

40 — Véase el punto 11 de las presentes conclusiones.

60. En la medida en que los productos energéticos de doble uso están excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva, los Estados miembros están en principio facultados para gravar dichos productos con un impuesto. Los Estados miembros no pueden aplicar una definición más amplia del concepto de la Unión de «doble uso» pues, de hacerlo, estarían excluyendo ilegalmente productos energéticos que están comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva y que deberían estar sujetos a los niveles mínimos de imposición armonizados previstos en el anexo I de dicha norma.

61. Sin embargo, sí pueden aplicar una definición más restrictiva de doble uso y optar por gravar los productos energéticos de doble uso, siempre que ejerzan sus facultades con arreglo al Derecho de la Unión.[41] Si un Estado miembro decide aplicar esta definición más restringida, el sujeto pasivo no puede invocar el concepto de doble uso más amplio de la Unión para obtener una exención de un impuesto exigible con arreglo al Derecho interno.

Conclusión

62. A tenor de las consideraciones expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial del Gerechtshof 's-Hertogenbosch del siguiente modo:

«Existe un doble uso en el sentido del segundo guión del artículo 2, apartado 4, inicio y letra b), 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, cuando el carbón (productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704) se utiliza como combustible para calefacción en un horno de cal para generar dióxido de carbono y producir gas de horno de cal que posteriormente se usa para depurar el jugo bruto obtenido de la remolacha azucarera, y el proceso genera un precipitado, las espumas.

Los Estados miembros pueden aplicar una definición más estricta de doble uso y gravar los productos energéticos de doble uso, siempre que ejerzan sus facultades con arreglo al Derecho de la Unión. Si un Estado miembro decide aplicar una definición más restringida, el sujeto pasivo no puede invocar el concepto de doble uso más amplio de la Unión para obtener una exención de un impuesto exigible con arreglo al Derecho interno.»

41 — Véase el punto 54 de las presentes conclusiones.