

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera) de 27 de junio de 2018 (*)

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

En el asunto C-90/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (órgano administrativo de arbitraje), Portugal], mediante resolución de 31 de enero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de febrero de 2017, en el procedimiento entre

Turbogás — Produtora Energética, S.A., y Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera), integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev y E. Regan (Ponente), Jueces; Abogado General: Sr. M. Szpunar; Secretario: Sr. A. Calot Escobar; habiendo considerado los escritos obrantes en autos; consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Turbogás — Produtora Energética, S.A., por el Sr. J.P. Lampreia, abogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y N. Vitorino y la Sra. S. Jaulino, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Afonso y F. Tomat, en calidad de agentes; oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2018; dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003,

por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Turbogás — Produtora Energética, S.A. (en lo sucesivo, «Turbogás»), y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal), en relación con una liquidación complementaria relativa a la tributación de la electricidad autoconsumida por Turbogás.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Los considerandos 2 a 5 y 24 de la Directiva 2003/96 enuncian:

«(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.

(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.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.»

4 El artículo 14, apartado 1, letra a), de esa Directiva establece:

«1. Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE [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), en su versión modificada por la Directiva 2000/47/CE del Consejo, de 20 de julio de 2000 (DO 2000, L 193, p. 73)], y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 10».

5 El artículo 21, apartado 5, de la Directiva 2003/96 dispone:

«5. A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impondibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. Cuando el suministro para el consumo tenga lugar en un Estado miembro en el que no esté establecido el distribuidor o redistribuidor, el impuesto del Estado miembro de suministro se impondrá a una empresa que esté registrada en el Estado miembro de suministro. En cualquier caso, los impuestos se percibirán y recaudarán con arreglo a los procedimientos establecidos en cada Estado miembro.

[...]

Una entidad que produzca electricidad para su propio uso será considerada como distribuidor. No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14, los Estados miembros podrán establecer una excepción para estos pequeños productores de electricidad siempre que sometan a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad.

[...]»

Derecho portugués

6 El artículo 4 del Código dos Impostos Especiais de Consumo (Código de Impuestos Especiales al Consumo; en lo sucesivo, «CIEC») dispone:

«1 — Estarán sujetos a impuestos especiales:

[...]

b) en el caso de suministro de electricidad al consumidor final, los comercializadores, definidos en su normativa específica, los comercializadores para la movilidad eléctrica, los productores que vendan electricidad directamente a los consumidores finales, los autoprodutores y los consumidores que compren electricidad a través de operaciones en mercados organizados;

[...]».

7 Con arreglo al artículo 7 del CIEC:

«1 — Constituye el hecho imponible la producción o la importación en el territorio nacional de los productos referidos en el artículo 5, así como su entrada en dicho territorio cuando procedan de otro Estado miembro.

2 — Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, constituye el hecho imponible el momento del suministro al consumidor final de electricidad o de gas natural por los proveedores definidos en su normativa específica.»

8 El artículo 9 del CIEC establece:

«1 — A efectos del presente Código, se considerará suministro para el consumo de productos sujetos a impuesto especial:

[...]

g) el suministro de electricidad al consumidor final o el autoconsumo y la compra de electricidad por consumidores finales en los mercados organizados;

[...]».

9 El artículo 88 del CIEC es del siguiente tenor:

«1 — Estarán sujetos al impuesto sobre los productos del petróleo y energéticos:

[...]

d) la electricidad comprendida en el código NC 2716.

[...]

6 — No estarán sujetos al impuesto los productos del petróleo y energéticos consumidos en las dependencias de un establecimiento de producción de dichos productos, salvo los usados para fines ajenos a esa producción.»

10 El artículo 89 del CIEC dispone:

«1 — Quedarán exentos del impuesto los productos del petróleo y energéticos respecto de los cuales se haya determinado:

[...]

d) que se utilizan para la producción de electricidad, de electricidad y de calor (cogeneración), o de gas ciudad, por entidades que ejercen esas actividades como actividad principal, por lo que atañe a los productos clasificados en los códigos NC 2701, 2702 y 2704, en los códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69, en el código NC 2711;

[...]

2 — Está exenta del impuesto la electricidad respecto de la cual se haya comprobado:

a) que se utiliza para producir electricidad y para mantener la capacidad de producir electricidad;

[...]».

11 El artículo 96 bis del CIEC establece:

«1 — Los comercializadores de electricidad registrados y autorizados con arreglo a la legislación aplicable que realicen suministros al consumidor final, incluidos los comercializadores de electricidad para la movilidad eléctrica, deberán estar registrados en la oficina aduanera competente, a efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias previstas por el presente Código.

[...]

3 — Las cantidades de electricidad que deberán declararse para el suministro para el consumo son las cantidades facturadas a los clientes consumidores finales.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Turbogás ejerce una actividad de producción de electricidad de origen térmico. Explora la central de ciclo combinado de Tapada do Outeiro (Portugal) (en lo sucesivo, «central»). Esta central termoeléctrica, con una capacidad de 990 megavatios, produce electricidad a partir de gas natural y, en su caso, de gasóleo. La producción de la central representa alrededor del 9 % de la energía nacional producida.

13 En el marco del sistema eléctrico nacional, Turbogás está calificado de productor y está sujeto, en lo que respecta al sector de la producción de electricidad, al régimen legal de producción de electricidad en régimen ordinario.

14 En el funcionamiento interno de la central se consume una pequeña parte de la electricidad producida por la instalación. Ese consumo se lleva a cabo paralelamente al proceso de producción de electricidad, al cual es inherente. Durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2013 (en lo sucesivo, «período pertinente»), Turbogás no disponía de contadores que permitieran medir la cantidad de

electricidad autoconsumida y tampoco existían documentos relativos a esa cantidad de electricidad, dado que no se había realizado transacción alguna.

15 En ese mismo período, Turbogás no era titular, para la electricidad consumida en sus instalaciones, de ninguna exención con arreglo al artículo 89 del CIEC, no estaba registrada como operador del sector eléctrico y tampoco poseía el estatuto de destinatario exento para la utilización de electricidad.

16 Durante 2014, Turbogás fue objeto de una inspección tributaria relativa al período pertinente. Según la Autoridad Tributaria y Aduanera, Turbogás no había efectuado la declaración de suministro para el consumo prevista en el artículo 10 del CIEC en lo que atañe a las cantidades de electricidad autoconsumidas. Con el fin de determinar esas cantidades en el marco de dicha inspección, y a falta de contadores instalados a tal efecto, la información proporcionada por Turbogás fue contrastada con información proporcionada por la Direção-Geral de Energia e Geologia (Dirección General de Energía y Geología, Portugal).

17 En esas circunstancias, se consideró que Turbogás debía abonar el impuesto sobre los productos del petróleo y energéticos por las cantidades de electricidad autoconsumida y que ese impuesto ascendía a un importe de 71 197,17 euros, incrementado con intereses compensatorios por un importe de 4 986,52 euros. El 5 de agosto de 2014, se notificó una liquidación de dicho impuesto a Turbogás y, el 14 de agosto de 2014, esta efectuó el pago del importe así liquidado.

18 Se interpuso un recurso de reposición contra dicha liquidación ante la Administración tributaria. El recurso fue desestimado mediante resolución de 7 de enero de 2016.

19 El 20 de abril de 2016, Turbogás presentó una solicitud para que se constituyera un tribunal arbitral en materia tributaria, con el fin de que se declarara la ilegalidad de la liquidación y de la desestimación del recurso de reposición interpuesto contra dicho acto. El tribunal arbitral se constituyó el 1 de julio de 2016.

20 Según el órgano jurisdiccional remitente, la solución del litigio principal depende de la interpretación del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96. La primera frase de esa disposición prevé que una entidad que produce electricidad para su propio uso se considera distribuidor. Pues bien, en su versión portuguesa, la segunda frase de dicha disposición enuncia que podrá establecerse una excepción para «estos pequeños productores». En consecuencia, procede determinar si debe considerarse que únicamente los pequeños productores de electricidad son distribuidores.

21 El órgano jurisdiccional remitente opina que la dificultad encontrada en la interpretación de ese artículo resulta de la existencia de divergencias entre la versión portuguesa y las demás versiones lingüísticas de esa disposición.

22 En tales circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa) [Tribunal Arbitral Tributario (órgano administrativo de arbitraje), Portugal] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

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

Sobre las cuestiones prejudiciales

23 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede analizar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que debe considerarse que toda entidad, en particular la del litigio principal, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de la actividad económica que ejerza con carácter principal, es un distribuidor, cuya electricidad está sujeta a imposición con arreglo al artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de esa Directiva.

24 Con carácter preliminar, procede recordar que, según una jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde, en su caso, al Tribunal de Justicia reformular las cuestiones prejudiciales que se le han planteado (sentencia de 21 de diciembre de 2011, *Evroetil*, C-503/10, EU:C:2011:872, apartado 48 y jurisprudencia citada).

25 La circunstancia de que un órgano jurisdiccional nacional, en el plano formal, haya formulado su petición de decisión prejudicial refiriéndose a determinadas disposiciones del Derecho de la Unión no impide que el Tribunal de Justicia le proporcione todos los elementos de interpretación que puedan permitirle resolver el asunto de que conoce, aun cuando no haya hecho referencia a ellos al redactar sus cuestiones prejudiciales. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional nacional y, especialmente, de la motivación de la resolución de remisión, los elementos de Derecho de la Unión que requieren una interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (sentencia de 29 de septiembre de 2016, *Essent Belgium*, C-492/14, EU:C:2016:732, apartado 43 y jurisprudencia citada).

26 A este respecto, como se desprende de la resolución de remisión, *Turbogás* impugna la legalidad de la imposición que grava, en concepto de impuesto sobre los productos del petróleo y energéticos, la parte de la electricidad producida cuyo consumo es inherente al proceso de producción de electricidad. En consecuencia, como sugirió la Comisión Europea en sus observaciones escritas y como señaló el Abogado General en los puntos 13 y 27 de sus conclusiones, procede examinar también la eventual exención de un consumo de ese tipo con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, que exime de tributación los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad.

27 En consecuencia, procede reformular las cuestiones prejudiciales planteadas en el sentido de que pretenden, en esencia, saber si los artículos 21, apartado 5, párrafo tercero, y 14, apartado 1, letra a), de esa Directiva deben interpretarse en el sentido de que es preciso considerar que una entidad, como la del litigio principal, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un «distribuidor», en el sentido de la primera de esas disposiciones, a cuyo consumo de electricidad a efectos de la producción de electricidad se aplica no obstante la exención obligatoria prevista en el citado artículo 14, apartado 1, letra a).

28 En primer lugar, procede señalar que, por un lado, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, primera frase, de la Directiva 2003/96 define como «distribuidor» una entidad que produzca electricidad para su propio uso. La versión en lengua portuguesa del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, de esa Directiva enuncia, por otro lado, que los Estados miembros podrán eximir «estes pequenos produtores», expresión que puede traducirse en español como «estos pequeños productores». No obstante, otras versiones

lingüísticas de la Directiva 2003/96, como la alemana, inglesa o francesa, no mencionan «estos pequeños productores», sino «los pequeños productores».

29 Como señaló el órgano jurisdiccional remitente, de ello se desprende que resulta posible deducir de la citada versión en lengua portuguesa un vínculo entre las dos frases que componen el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96, lo que implicaría que las entidades que producen electricidad para su propio uso, contempladas en el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, primera frase, de esa Directiva deben entenderse como «pequeños productores». Por tanto, no se puede considerar que una entidad como la del litigio principal es un distribuidor de electricidad. No obstante, esa interpretación no se desprende de todas las versiones lingüísticas de la citada Directiva.

30 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición del Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición ni se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. En efecto, las disposiciones del Derecho de la Unión deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones en todas las lenguas de la Unión Europea. En caso de divergencia entre esas distintas versiones, la disposición controvertida debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en la que se integra (sentencia de 20 de diciembre de 2017, Gusa, C-442/16, EU:C:2017:1004, apartado 34 y jurisprudencia citada).

31 Por lo que respecta al sistema de la Directiva 2003/96, su artículo 21, apartado 5, párrafo primero, prevé que el suministro de electricidad por el distribuidor constituye el hecho imponible del impuesto de que se trata.

32 Pues bien, en la situación en la que una entidad produce electricidad para su propio uso, esa electricidad no es objeto de distribución. Por ello, a falta de disposiciones específicas que sujeten a dicho impuesto esa electricidad, esta está exenta del régimen tributario armonizado establecido por la Directiva 2003/96.

33 Al enunciar que procede considerar que una entidad que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un distribuidor, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva tiene precisamente por objeto colmar esa laguna.

34 Esa interpretación se ve confirmada por las finalidades perseguidas por la Directiva 2003/96. A este respecto, procede recordar que la citada Directiva, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la

competencia (sentencias de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, apartado 26, y de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 29 y jurisprudencia citada).

35 A este efecto, por lo que atañe a la producción de electricidad, tal como se desprende, en particular, de la página 5 de la exposición de motivos de la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos (DO 1997, C 139, p. 14), el legislador de la Unión optó por obligar a los Estados miembros, de conformidad con el artículo 1 de la Directiva 2003/96, a que gravasen la electricidad producida, debiendo, correlativamente, quedar exentos de imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad, y ello con la finalidad de evitar la doble imposición de la electricidad (sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 30).

36 Como excepción a ese principio de la tributación en aval de la electricidad, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, de esa Directiva otorga a los Estados miembros la facultad de eximir la electricidad producida por los pequeños productores y consumida para su propio uso, siempre que graven los productos energéticos utilizados para producir dicha electricidad.

37 No obstante, habida cuenta de los objetivos perseguidos por la Directiva 2003/96, esa disposición relativa a los pequeños productores se refiere únicamente a las modalidades según las cuales la electricidad está sujeta al régimen de tributación armonizada, con el fin de evitar, en particular, como señaló el Abogado General en el punto 21 de sus conclusiones, los gastos administrativos correspondientes a la tributación en esa circunstancia particular, sin que no obstante tenga incidencia en el estatuto de distribuidor concedido en virtud del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, primera frase, de esa Directiva.

38 De ello se desprende que debe considerarse que toda entidad, en particular la del litigio principal, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un «distribuidor», en el sentido del artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de esa Directiva.

39 En segundo lugar, procede precisar que esta conclusión relativa al hecho imponible del impuesto de que se trata no pone en cuestión, no obstante, el hecho de que la actividad económica ejercida por la entidad que produce electricidad para su propio uso es pertinente a efectos de la aplicación de las exenciones previstas por esa Directiva.

40 En efecto, el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, en virtud del cual los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad están exentas de

tributación, no puede ignorarse a efectos de apreciar la situación tributaria de una entidad como la del litigio principal.

41 A este respecto, cabe recordar que esa disposición se impone a los Estados miembros, sin perjuicio de la facultad que se les concede, en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, de introducir excepciones a ese régimen de exención por razones relacionadas con la protección del medio ambiente (véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, apartados 26 a 28). Pues bien, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que la República Portuguesa haya hecho uso de tal facultad.

42 De ello se deduce que la utilización, por una entidad como la del litigio principal, de una parte de la electricidad que produce a fines de la producción de electricidad, pese a constituir un efecto generador del impuesto, en virtud del artículo 21, apartado 5, párrafos primero y tercero, de esa Directiva, debe quedar exenta de tributación en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), de la citada Directiva. Cualquier otra interpretación perjudicaría los objetivos perseguidos por esta, recordados en los apartados 34 y 35 de la presente sentencia. En efecto, por un lado, la electricidad producida de ese modo sería necesariamente objeto de una doble imposición. Por otro lado, podría resultar una desigualdad de trato entre entidades como la del litigio principal y los demás productores de electricidad, que recurren a un suministro de productos energéticos y de electricidad de terceros para su propia producción, lo que sería fuente de distorsiones de competencia (véase, en ese sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 33).

43 Debe, no obstante, señalarse que la Directiva 2003/96 no regula de qué forma debe acreditarse el uso de los productos energéticos para fines que den derecho a la exención. Por el contrario, como resulta de su artículo 14, apartado 1, dicha Directiva confiere a los Estados miembros libertad para establecer los requisitos de las exenciones a dicha disposición, para garantizar la correcta y clara aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso. No es menos cierto que, en el ejercicio de la facultad de que disponen de establecer los requisitos a los que se supeditan las exenciones previstas en el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, entre los cuales figura, en particular, el principio de proporcionalidad (sentencia de 2 de junio de 2016, *Polihim-SS*, C-355/14, EU:C:2016:403, apartados 57 y 59).

44 Por ello, aunque los Estados miembros pueden prever la imposición de una sanción pecuniaria por el incumplimiento de exigencias formales (véase en ese sentido, la sentencia de 2 de junio de 2016, *ROZ-ŚWIT*, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 40), ese incumplimiento no puede poner en entredicho el beneficio de la exención obligatoria prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 si se cumplen los requisitos de fondo relativos a su aplicación (véase, en ese sentido, la sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla*, C-151/16, EU:C:2017:537, apartado 51).

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 21, apartado 5, párrafo tercero, y 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que una entidad, como la del litigio principal, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un «distribuidor», en el sentido de la primera de estas disposiciones, cuyo consumo de electricidad está comprendido no obstante en la exención obligatoria prevista en el citado artículo 14, apartado 1, letra a).

Costas

46 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo parte del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 21, apartado 5, párrafo tercero, y 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, deben interpretarse en el sentido de que ha de considerarse que una entidad, como la del litigio principal, que produce electricidad para su propio uso, con independencia de su importancia y de cuál sea la actividad económica que ejerce con carácter principal, es un «distribuidor», en el sentido de la primera de estas disposiciones, cuyo consumo de electricidad está comprendido no obstante en la exención obligatoria prevista en el citado artículo 14, apartado 1, letra a).

Firmas