

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MACIEJ SZPUNAR
presentadas el 23 de abril de 2020 (1)

Asunto C-44/19

**Repsol Petróleo, S. A.,
contra
Administración General del Estado**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo)

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 21, apartado 3 — Exención de los productos energéticos utilizados en un establecimiento fabricante de dichos productos — Producción simultánea de productos energéticos y de otros productos»

Introducción

1. El Derecho de la Unión armoniza las reglas básicas de tributación de los productos energéticos y determina el nivel mínimo de dicha tributación. Sin embargo, no está sujeta a impuesto la utilización de productos energéticos para producir otros productos energéticos. Las disposiciones correspondientes ya han sido objeto de varias sentencias del Tribunal de Justicia. (2) No obstante, ni esas disposiciones ni la jurisprudencia citada del Tribunal de Justicia responden a la cuestión de cómo han de tratarse los productos energéticos utilizados para la producción de otros productos energéticos cuando, en el marco de dicha producción, también se obtengan productos no energéticos. El presente asunto versa sobre este problema.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

2. El artículo 21, apartados 1 y 3, 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 (3) dispone que:

«1. Además de las disposiciones generales que definen el hecho imponible y las disposiciones relativas al pago contenidas 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)], 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. 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, así como el consumo de productos energéticos y de electricidad en las dependencias de un establecimiento productor de combustibles utilizados para generar electricidad. 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 español

3. El artículo 47, apartado 1, letra b), de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (4) dispone:

«No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

[...]

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.»

Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial

4. Repsol Petróleo, S. A., sociedad de Derecho español (en lo sucesivo, «Repsol»), opera, entre otros, en el ámbito de la producción de productos energéticos en el proceso de refinado del petróleo crudo. En este proceso, además de productos energéticos, se generan otros productos, como azufre, fracción pesada petroquímica, extractos aromáticos o vapor de agua. Estos productos se venden a continuación y se utilizan en la industria química, empleándose en parte nuevamente en un proceso productivo.

5. El 2 de abril de 2012, las autoridades tributarias españolas adoptaron un acuerdo de liquidación por el que se requirió a Repsol el pago del impuesto especial sobre los hidrocarburos correspondiente a los ejercicios fiscales 2007 y 2008 en concepto del consumo realizado por dicha sociedad de hidrocarburos producidos por ella como combustible para generar calor durante el proceso productivo, en la medida en que, en este proceso, se fabricaron productos no energéticos. Según las autoridades tributarias, los hidrocarburos utilizados en el proceso productivo debían someterse a tributación en la proporción correspondiente a la cantidad de productos no energéticos obtenidos durante ese proceso.

6. Los recursos de Repsol contra dicho acuerdo de liquidación fueron desestimados tanto en el procedimiento administrativo como en el procedimiento judicial en primera instancia. En ambos procedimientos, las resoluciones se fundaron, en particular, en la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo, con arreglo a la cual el autoconsumo de productos energéticos únicamente está exento de tributación si se destina a la producción de otros productos energéticos. Esta jurisprudencia se configuró sobre la base de las disposiciones de transposición de la Directiva 92/81/CEE. (5)

7. Repsol presentó ante el tribunal remitente un recurso de casación contra la sentencia recaída en el procedimiento judicial en primera instancia.

8. En estas circunstancias, el Tribunal Supremo suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 en el sentido de que permite someter a gravamen, en el impuesto especial sobre los hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo de productos energéticos, efectuadas en las instalaciones del productor, en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos?

O, por el contrario, ¿impide la finalidad de aquel precepto, de excluir del gravamen la utilización de productos energéticos que se reputa necesaria para la obtención de los productos energéticos finales, gravar ese mismo autoconsumo en la parte en la que el mismo conduzca a la obtención de otros productos no energéticos, incluso si tal obtención es residual y se produce de manera inevitable como consecuencia del propio proceso productivo?»

9. La petición de decisión prejudicial se registró en el Tribunal de Justicia el 24 de enero de 2019. Han presentado observaciones escritas Repsol, los Gobiernos español y checo y la Comisión Europea. Repsol, el Gobierno español y la Comisión estuvieron representados en la vista, celebrada el 4 de marzo de 2020.

Análisis

10. Mediante la cuestión prejudicial planteada en el presente asunto, el tribunal remitente pide, en esencia, que se dilucide si el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando durante el proceso de producción de productos energéticos también se obtengan, inevitablemente, productos no energéticos, el consumo de productos energéticos para los fines de dicha producción no se considerará hecho imponible en su conjunto o bien solo quedará exento proporcionalmente, en la parte en que, en ese proceso, se obtengan productos energéticos, no exonerándose, por ende, la parte correspondiente a otros productos.

11. Con carácter preliminar, debe señalarse que el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 tiene una estructura compleja.

12. Su primera frase establece que no se considerará hecho imponible el llamado autoconsumo de productos energéticos, es decir, el consumo, en las dependencias de un establecimiento, de productos que este haya producido.

13. La segunda frase de esta disposición permite a los Estados miembros considerar que tampoco es hecho imponible el consumo, en un establecimiento fabricante de productos energéticos, de productos de este tipo (y de electricidad) que este no haya producido.

14. Por último, la tercera frase establece que las reglas anteriores no resultarán aplicables cuando el consumo de productos energéticos se realice para fines que no guarden relación con la producción de tales productos, por ejemplo, para la propulsión de vehículos.

15. De la tercera frase del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 puede concluirse, *a contrario*, que solo el consumo de productos energéticos para los fines de la producción de estos productos no se considerará (o podrá no considerarse) hecho imponible. Esta conclusión se ve corroborada por la antigua versión de esta disposición, es decir, por el artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81, el cual disponía que el consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se consideraba hecho imponible, «siempre que dicho consumo se efectú[ara] con destino a [la] producción [de hidrocarburos]». Esta disposición también incluía el antecedente del actual artículo 21, apartado 3, tercera frase, de la Directiva 2003/96. (6)

16. Sin embargo, como ya he recordado en la introducción de las presentes conclusiones, el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 no dirime si, y en qué medida, debe considerarse hecho imponible el consumo de productos energéticos para los fines de un proceso productivo durante el cual se obtengan simultáneamente productos energéticos y otros productos.

17. A este respecto, parece que pueden seguirse dos vías distintas de razonamiento.

18. Por una parte, como destaca acertadamente el Gobierno checo en sus observaciones, la interpretación literal del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 puede llevar a la conclusión de que, en circunstancias como las del procedimiento principal, esta disposición debe aplicarse a la totalidad de los productos energéticos utilizados en el proceso productivo llevado a cabo por Repsol.

19. Esta disposición se refiere únicamente al «consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos», mientras que su tercera frase excluye el «consumo [...] para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos».

20. Pues bien, según resulta de la información que consta en la resolución de remisión y en las observaciones de las partes, en el proceso de refinado del petróleo crudo, los productos energéticos que sirven para calentarlo hasta la temperatura requerida en este proceso se utilizan en su totalidad para producir productos energéticos. La obtención simultánea de productos no energéticos constituye un resultado únicamente residual e inevitable de dicho proceso. La obtención de estos productos es inherente al proceso productivo de productos energéticos, por lo que debe considerarse que la totalidad de los productos energéticos utilizados en tal proceso tecnológico sirve para generar productos energéticos. Por consiguiente, el tenor literal del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 parece indicar que los citados productos energéticos, en la medida en que se utilizan en su totalidad para los fines de la producción de productos energéticos, deben someterse a esta disposición.

21. Además, esta interpretación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 está confirmada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, como ha destacado acertadamente Repsol. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que «de la formulación negativa de la tercera frase de esta disposición puede deducirse que solo se pretende exceptuar de esta exclusión el consumo de productos energéticos *que no guarden relación alguna con la fabricación de productos energéticos*» y que «el consumo de productos energéticos no puede verse privado del disfrute de dicha exclusión en función únicamente de la manera en que se efectúe el consumo, *siempre que este contribuya al proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos*». (7) Es innegable que, en circunstancias como las del procedimiento principal, los productos energéticos utilizados en el proceso tecnológico «guardan [relación] con la fabricación de productos energéticos» y, en su totalidad, «contribuyen al proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos».

22. Por otra parte, el resultado de esta interpretación, aunque admisible a la luz del tenor literal de la citada disposición de la Directiva, no tiene en cuenta los aspectos derivados de la interpretación estructural (8) y podría inducir una falta de imposición injustificada de productos energéticos utilizados para producir productos no energéticos.

23. En efecto, cuando durante un proceso productivo se obtengan tanto productos energéticos como productos no energéticos, debe considerarse que tal proceso da lugar a la producción simultánea de ambas categorías de productos.

24. A este respecto, es irrelevante que la producción de productos no energéticos tenga, en circunstancias como las del procedimiento principal, un carácter residual e inevitable, es decir, que no sea un fin en sí mismo del proceso productivo, sino el efecto inevitable de este, ya que, en la medida en que los productos obtenidos durante el proceso productivo tengan un valor de mercado y puedan ser vendidos por su productor, se convierten en una mercancía para él, es decir, en una fuente potencial de ingresos. Por tanto, resulta indiferente que la producción de tales productos sea un fin en sí mismo o solo un efecto inevitable de la producción de otros productos. Desde el punto de vista tributario, estas dos situaciones deben tratarse idénticamente. Así lo requieren tanto el principio de igualdad como la necesidad de garantizar una competencia no falseada. Únicamente sería diferente si los otros productos obtenidos durante el proceso productivo de productos energéticos no tuvieran más que un valor de mercado insignificante o nulo y solo supusieran un gasto para su productor. Por ello, no comparto la postura de Repsol según la cual, a este respecto, reviste una importancia decisiva el «objetivo principal» de la actividad desarrollada. Una actividad económica está sometida a la ley, incluida la tributaria, no en razón del objetivo perseguido por tal actividad, sino en función de la naturaleza real y los efectos de esta.

25. Así pues, el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 únicamente permite considerar que el consumo de productos energéticos no constituye un hecho imponible si este consumo sirve para producir productos finales que sean gravados a continuación, con arreglo a esta Directiva, como productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. (9)

26. Por el contrario, la utilización de productos energéticos como combustible para generar calor en el proceso productivo estará sujeta a impuesto cuando el producto final no sea un producto energético o no esté destinado a ser utilizado como carburante o combustible.

27. La no imposición de los productos energéticos en este último supuesto crearía una laguna en el sistema de tributación establecido por la Directiva 2003/96, ya que no estarían gravados productos que, en principio, deberían estarlo. (10)

28. En efecto, la inexistencia de gravamen sobre esos productos no se vería compensada por la tributación de los productos finales producidos mediante su consumo, ya que los citados productos finales no estarían gravados. (11)

29. Por tanto, la coherencia del sistema de tributación establecido por la Directiva 2003/96 exige la imposición de los productos energéticos utilizados en un proceso productivo en la medida en que, durante dicho proceso, se obtengan productos no energéticos.

30. Es cierto que, como he señalado en el punto 21 de las presentes conclusiones, el Tribunal de Justicia declaró, en uno de los asuntos relativos a la interpretación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, que esta disposición únicamente deja de ser aplicable en los supuestos de consumo de productos energéticos que no guarden relación alguna con la fabricación de productos energéticos. (12) Ahora bien, la situación es distinta en el caso de la producción simultánea, en el marco de un único proceso tecnológico, tanto de productos energéticos como de productos no energéticos.

31. Es preciso, pues, tomar en consideración el contexto en el que se dictó la referida sentencia del Tribunal de Justicia. El asunto Petrotel-Lukoil versaba sobre la aplicación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 a productos energéticos utilizados para producir vapor de agua, que, a su vez, era utilizado, entre otras cosas, en el proceso productivo de productos energéticos. En dicho contexto, el Tribunal de Justicia consideró que únicamente se excluyen de la aplicación de la citada disposición aquellos supuestos en los que los productos energéticos se utilizan para fines que no guarden relación alguna con la fabricación de tales productos. Por el contrario, si estos se utilizan para la producción de productos intermedios, empleándose estos a su vez para producir productos energéticos, esta disposición resultará plenamente aplicable. Es indudable que los productos finales del proceso productivo objeto del asunto Petrotel-Lukoil eran productos energéticos.

32. En cambio, el presente asunto versa sobre una situación distinta, a saber, el proceso de producción simultánea de productos energéticos y de productos no energéticos. Por ello, no pueden trasladarse automáticamente a este asunto las conclusiones del Tribunal de Justicia en el asunto Petrotel-Lukoil.

33. El asunto Cristal Union presenta mayor analogía con el presente asunto. (13) Aquel asunto abordaba la cuestión de si la exención fiscal de los productos energéticos utilizados para generar electricidad, prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, también resulta aplicable a los productos energéticos utilizados para la producción simultánea de electricidad y de energía térmica en el proceso denominado «cogeneración».

34. Aunque en aquel asunto el Tribunal de Justicia no procedió, en realidad, a interpretar el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, tal asunto constituye un fundamento para trazar una analogía útil con el presente asunto, puesto que versaba sobre la exención fiscal de productos energéticos utilizados para la producción simultánea de una energía que da derecho a exención (a saber, electricidad) y de una energía que no otorga ese derecho (energía térmica). Esta analogía es tanto más procedente cuanto que el mecanismo de cogeneración se funda en la idea de utilizar de forma útil y económicamente rentable la energía generada durante el proceso productivo de otro tipo de energía, que, con la tecnología clásica de producción, no se utilizaba y se perdía. Algo similar sucede en el presente asunto, que versa sobre productos no energéticos, cuya producción es un efecto residual e inevitable de la producción de productos energéticos, pero que tienen un aprovechamiento económico y, por tanto, un valor de mercado.

35. En el asunto *Cristal Union*, el Tribunal de Justicia no albergaba duda alguna de que la exención fiscal de productos energéticos utilizados para producir electricidad, de carácter obligatorio, se aplica a la cogeneración. (14) También resultaba indudable que esta exención únicamente se aplica a la parte de productos energéticos utilizada en el proceso de cogeneración para producir electricidad, en proporción a la cantidad de esta energía respecto de la energía térmica que se obtiene simultáneamente. El Tribunal de Justicia se pronunció en este sentido, pese a que, en el proceso tecnológico de cogeneración, la totalidad de los productos energéticos utilizados sirve para producir tanto electricidad como energía térmica. No es posible determinar la cantidad concreta de esos productos destinados a la producción de cada uno de los tipos de energía. (15)

36. Por tanto, el Tribunal de Justicia adoptó el principio de que, en caso de producción simultánea de productos que den derecho a exención, utilizados para la producción de productos energéticos, y de productos que no otorguen ese derecho, deberá aplicarse la exención de forma proporcional a la cantidad de las diferentes categorías de productos finales obtenidos en el proceso productivo.

37. En mi opinión, debe adoptarse un principio análogo en el presente asunto. En el supuesto de producción simultánea de productos energéticos y de productos no energéticos, el consumo de productos energéticos para los fines de esa producción quedará exento de tributación, con arreglo al artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, únicamente en la proporción correspondiente a los productos energéticos producidos en ese proceso.

38. A este respecto, debe señalarse que un fabricante de productos energéticos que se encuentre en una situación como la de *Repsol* no se ve perjudicado en ningún caso si se gravan los productos energéticos que él utiliza en la proporción correspondiente a los productos no energéticos producidos simultáneamente. En efecto, cuando los productos energéticos se utilizan para producir productos energéticos, estos se benefician plenamente de la regla del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96. Por el contrario, por lo que respecta a la producción de productos no energéticos, el impuesto sobre los productos energéticos utilizados en esa producción, en cuanto impuesto indirecto, puede verse plenamente compensado por el precio de esos productos no energéticos vendidos en el mercado, como sucede en el caso de cualquier otro producto para cuya producción se utilicen productos energéticos.

39. Esta solución es incluso indispensable desde el punto de vista de la necesidad de mantener una competencia no falseada. En efecto, puede ocurrir que productos no energéticos producidos simultáneamente con productos energéticos en un único proceso tecnológico entren en competencia con productos similares que no se producen en un proceso productivo combinado de esta índole, pero para cuya producción se utilizan productos energéticos. Estos productos energéticos estarán gravados conforme a las reglas generales, por lo que los productos energéticos utilizados en un proceso productivo combinado deberían tratarse del mismo modo. Esto es aplicable no solo a los productos producidos de hecho mediante el proceso tecnológico utilizado por *Repsol*, sino a todos aquellos productos que se generen o puedan generarse, ahora o en el futuro, de forma simultánea con cualquier producto energético.

40. A este respecto, es irrelevante que la producción de productos no energéticos sea un efecto residual e inevitable de la de productos energéticos o que su producción, como, por ejemplo, la obtención de azufre durante el proceso de desulfuración, venga impuesta por normas jurídicas que tengan por objeto la protección del medio ambiente. Todo profesional, cuando emprende una actividad económica en un determinado sector, debe tomar en consideración los gastos y las limitaciones de dicha actividad. El hecho de que durante el proceso productivo de determinados productos energéticos se obtengan inevitablemente ciertos productos que no sean productos energéticos constituye un condicionante bien conocido de este tipo de actividad, y la posibilidad de vender estos últimos productos en el mercado forma parte del balance económico de dicha actividad. De igual modo, este balance debe incluir la imposición de los productos energéticos utilizados para la producción de este tipo de productos en la proporción correspondiente a los productos no energéticos obtenidos.

41. Tampoco comparto el planteamiento de *Repsol* de que la modificación del tenor del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 en relación con el tenor del artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81 exige un cambio de interpretación.

42. El artículo 4, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/81 disponía que el consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se consideraba hecho imponible, «siempre que dicho consumo se efectú[ara] con destino a [la] producción [de hidrocarburos]». El párrafo segundo de este apartado precisaba, a continuación, que, cuando dicho consumo se destinara a fines no relacionados con esa producción, se consideraría hecho imponible. Esta disposición distinguía dos supuestos de consumo de hidrocarburos: para fines relacionados con la producción de estos y para fines no relacionados con dicha producción. Eran categorías al mismo tiempo excluyentes y taxativas: no se preveían supuestos pertenecientes a ambas categorías ni supuestos que no pertenecieran a ninguna de ellas.

43. El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 no altera este tenor. A decir verdad, en la primera frase de dicho apartado, que es el equivalente del artículo 4, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 92/81, se ha omitido la advertencia de que el consumo debe realizarse para fines relacionados con la producción de productos energéticos. Sin embargo, esta advertencia figura en la tercera frase del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, que equivale al artículo 4, apartado 3, párrafo segundo, de la Directiva 92/81 y tiene, en esencia, una redacción idéntica a este último. El legislador de la Unión debió de considerar, acertadamente a mi entender, que era innecesario repetir la misma advertencia en ambas frases. Efectivamente, puesto que la tercera frase excluye los supuestos de consumo de productos energéticos realizado para fines que no guarden relación con la producción de estos, ello implica, inevitablemente, que la primera frase se refiere únicamente a los supuestos de consumo que guarden relación con tal producción. Por tanto, el contenido normativo del artículo 21, apartado 3, frases primera y tercera, de la Directiva 2003/96 es el mismo que el del artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81. (16) Tampoco cambia nada la adición de la segunda frase al artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, la cual únicamente amplía los supuestos de consumo de productos energéticos que no se consideran hecho imponible. Ello no obsta para que dicho consumo deba realizarse para los fines de la producción de tales productos.

44. Por tanto, no se da aquí el cambio de lógica que menciona Repsol en sus observaciones. Según sus observaciones, conforme al artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81, la imposición del autoconsumo de hidrocarburos era la regla, mientras que la no imposición de este era la excepción. Por el contrario, conforme al artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, la no imposición del autoconsumo de productos energéticos debe ser la regla, y su imposición —cuando dicho consumo no guarde relación con la producción de estos productos—, la excepción.

45. Es difícil aceptar este planteamiento. Tanto con arreglo a la Directiva 92/81 como con arreglo a la Directiva 2003/96, existe una sola lógica, a saber, que la imposición, respectivamente, de los hidrocarburos o de los productos energéticos es la regla, mientras que la no imposición del autoconsumo de estos productos es la excepción, cuya aplicación depende de que se cumpla el requisito de que ese consumo se realice para fines que guarden relación con la producción de dichos productos.

46. Las consideraciones anteriores, en particular, la coherencia del sistema de tributación de los productos energéticos establecido por la Directiva 2003/96 y la necesidad de proteger una competencia no falseada en el mercado de los bienes para cuya producción se utilicen productos energéticos, requieren, a mi juicio, que el artículo 21, apartado 3, de esta Directiva se interprete en un sentido que vaya más allá de las conclusiones que se deducen del mero tenor de dicha disposición. A este respecto, debe señalarse que este tenor no da una respuesta inequívoca a la cuestión de cómo imponer adecuadamente los productos energéticos utilizados para la producción simultánea de productos energéticos y de productos no energéticos. Por consiguiente, no se trata de realizar aquí una interpretación *contra legem*, sino de completar, mediante los elementos de la interpretación estructural, las conclusiones resultantes de la interpretación literal.

47. Así pues, el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando durante el proceso de producción de productos energéticos también se obtengan, inevitablemente, productos no energéticos, el consumo de productos energéticos para los fines de dicha producción no se considerará hecho imponible respecto de la proporción de esos productos que corresponda a la proporción de productos energéticos producidos.

48. Además, cabe señalar que el artículo 21, apartado 3, de la Directiva solo se aplica a los productos energéticos utilizados para la producción de productos energéticos destinados al consumo como carburante de automoción o combustible para calefacción. Consiguientemente, se excluyen de su aplicación los productos energéticos utilizados no solo para producir productos que no sean productos energéticos a efectos del artículo 2, apartado 1, de esta Directiva, sino también para producir productos que, en realidad, se corresponden con la definición que figura en esta última disposición, pero respecto de los cuales no resulta aplicable dicha Directiva, con arreglo a su artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, por el hecho de que no están destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. Ello se deduce inequívocamente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. (17) Por ello, debe entenderse por productos energéticos exclusivamente los productos comprendidos en el sistema de tributación establecido por la Directiva 2003/96.

49. Habida cuenta de que la Directiva 2003/96 no contiene disposiciones relativas al método de determinación de la proporción de productos energéticos que quedan sometidos a lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, de esta Directiva, tal determinación corresponde al Derecho nacional de los Estados miembros. (18) Sin embargo, como esta cuestión fue objeto de debate durante la vista, procede hacer las siguientes observaciones al respecto.

50. En primer lugar, en la medida en que los productos no energéticos obtenidos durante el proceso productivo de productos energéticos se utilicen a continuación en ese mismo proceso productivo (como, por ejemplo, el vapor de agua), tales productos constituyen un producto intermedio, cuya producción queda comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96. (19)

51. En segundo lugar, comparto el planteamiento de la Comisión de que el método más adecuado para calcular la proporción de productos energéticos que se benefician de lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 es la referencia a la cantidad obtenida de productos finales de las diferentes categorías y no, por ejemplo, al valor de mercado de estos.

52. Sin embargo, en mi opinión, esto no se debe, como afirma la Comisión, a que el impuesto sobre los productos energéticos se calcule sobre la cantidad de dichos productos, ya que este impuesto se basa en los productos energéticos utilizados como combustible para generar calor durante el proceso productivo y no en los productos finales de esa producción.

53. Con todo, el método basado en la proporción cuantitativa de las diferentes categorías de productos finales permite reflejar la participación de los productos energéticos en el proceso productivo de cada una de las categorías de productos finales. La cantidad de productos energéticos necesarios guarda relación más bien con la cantidad de los diferentes productos finales que con el valor de estos.

54. Por tanto, aunque, como observa acertadamente Repsol, no es posible calcular exactamente la cantidad de productos energéticos consumidos para producir cada una de las categorías de productos finales, puesto que, durante el proceso de refinado del petróleo crudo, los diferentes productos finales se obtienen a temperaturas distintas, pienso que el método cuantitativo permite aproximarse razonablemente a la proporción de productos energéticos necesarios para obtener las diferentes categorías de productos finales.

55. Este método no excluye la aplicación en el Derecho nacional de un umbral *de minimis* determinado, por debajo del cual la cantidad de productos no energéticos obtenidos durante el proceso productivo deviene tan insignificante que puede obviarse y la totalidad de los productos energéticos utilizados en ese proceso puede quedar comprendida en lo dispuesto en el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96. Sin embargo, este umbral *de minimis* no soluciona el problema del cálculo de la proporción de productos energéticos sometidos a dicha disposición cuando la cantidad de productos no energéticos obtenidos exceda de dicho umbral.

Conclusión

56. En virtud de todas las consideraciones anteriores, propongo dar la siguiente respuesta a las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia por el Tribunal Supremo:

«El artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando durante el proceso de producción de productos energéticos también se obtengan, inevitablemente, productos no energéticos, el consumo de productos energéticos para los fines de dicha producción no se considerará hecho imponible respecto de la proporción de esos productos que corresponda a la proporción de productos energéticos producidos.»

[1](#) Lengua original: polaco.

[2](#) Véanse, en particular, las sentencias de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395); de 27 de junio de 2018, *Turbogás* (C-90/17, EU:C:2018:498), y de 7 de noviembre de 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933).

[3](#) DO 2003, L 283, p. 51.

[4](#) BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44305.

[5](#) Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 12). Esta Directiva fue derogada y reemplazada por la Directiva 2003/96.

[6](#) En cambio, la Directiva 92/81 no contenía una autorización dirigida a los Estados miembros como la que incluye el actual artículo 21, apartado 3, segunda frase, de la Directiva 2003/96.

[7](#) Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933), apartado 30; el subrayado es mío.

[8](#) La jurisprudencia del Tribunal de Justicia requiere que se consideren los aspectos estructurales al interpretar las disposiciones del Derecho de la Unión (véase, en relación con el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, la sentencia de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark*, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 22).

[9](#) Sentencia de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395), apartado 32.

[10](#) Sentencia de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395), apartado 29.

[11](#) Sentencia de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395), apartado 30.

[12](#) Sentencia de 7 de noviembre de 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933), apartado 30.

[13](#) Sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168).

[14](#) Sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168), fallo.

[15](#) Véase, en particular, la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168), apartado 45, en la que el Tribunal de Justicia analizó la cuestión de las eventuales dificultades de cálculo de

la parte de productos energéticos que corresponde a cada uno de los tipos de energía producida.

[16](#) A excepción, obviamente, de la ampliación de los tipos de productos comprendidos en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96.

[17](#) Sentencia de 6 de junio de 2018, *Koppers Denmark* (C-49/17, EU:C:2018:395), fallo.

[18](#) Véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168), apartado 45.

[19](#) Véase la sentencia de 7 de noviembre de 2019, *Petrotel-Lukoil* (C-68/18, EU:C:2019:933), apartado 28 y punto 1 del fallo.