

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 9 de septiembre de 2021 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Directiva 2003/96/CE — Artículo 17, apartado 1, letra a) — Reducción impositiva por el consumo de productos energéticos y de electricidad a favor de empresas de elevado consumo energético — Reducción facultativa — Requisitos de restitución de impuestos recaudados infringiendo disposiciones de Derecho nacional adoptadas con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros en dicha Directiva — Pago de intereses — Principio de igualdad de trato»

En el asunto C-100/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 19 de noviembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de febrero de 2020, en el procedimiento entre

XY

y

Hauptzollamt B,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Juhász (Ponente), C. Lycourgos e I. Jarukaitis, 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 XY, por el Sr. J. Lenhard, Rechtsanwalt;
- en nombre de Hauptzollamt B, por el Sr. G. Rittenauer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Heimerl, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de mayo de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, 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 (DO 2003, L 283, p. 51).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre XY y la Hauptzollamt B (Oficina Aduanera Principal de B, Alemania), en relación con una liquidación tributaria sobre la tributación del consumo de electricidad de XY y, en particular, sobre la existencia de un derecho de esta última al pago de intereses de demora por el importe del impuesto sobre la electricidad que había pagado indebidamente y que se le había devuelto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2003/96 declaran:

- «(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 [podrían] 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.»

- 4 El artículo 1 de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

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

- 5 Conforme al artículo 5 de la citada Directiva:

«En los siguientes casos, los Estados miembros podrán aplicar tipos impositivos diferenciados, bajo control fiscal, a condición de que cumplan los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva y sean compatibles con el Derecho [de la Unión]:

- cuando los tipos impositivos diferenciados estén directamente vinculados a la calidad del producto,
- cuando los tipos impositivos diferenciados dependan de los niveles cuantitativos de consumo de electricidad y de productos energéticos utilizados para calefacción,
- para los siguientes usos: el transporte público local de viajeros (incluido el taxi), la recogida de residuos, las fuerzas armadas y la administración pública, las personas minusválidas y las ambulancias,
- la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10.»

- 6 El artículo 17 de la misma Directiva dispone:

«1. Siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio por cada empresa, los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción o para los fines

contemplados en las [letras] b) y c) del apartado 2 del artículo 8 y para la electricidad en los siguientes casos:

- a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

Se entenderá por “empresa de elevado consumo energético” la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11, cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. En el marco de esta definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

Las “compras de productos energéticos y de electricidad” se definen como el coste real de la energía comprada o generada en una empresa. Únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8. Se incluyen todos los impuestos, con la excepción del [impuesto sobre el valor añadido (IVA)] deducible.

El “valor de producción” se define como el volumen de negocios, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio del producto, más o menos la variación de cotizaciones de los productos acabados, el trabajo en curso y los bienes y servicios comprados para su reventa, menos las compras de bienes y servicios para su reventa.

El “valor añadido” se define como el volumen de negocios total objeto de IVA, incluidas las ventas de exportación, menos la compra total objeto de IVA, incluidas las importaciones.

Los Estados miembros que actualmente aplican regímenes nacionales de imposición de la energía en los que las empresas de elevado consumo energético se definen con arreglo a criterios distintos de los costes de energía en comparación con el valor de producción y el impuesto nacional devengado sobre la energía en comparación con el valor añadido dispondrán de un período transitorio, que no deberá extenderse más allá del 1 de enero de 2007, y con el fin de que puedan ajustarse a la definición establecida en el párrafo primero de la letra a).

- b) cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética;

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel impositivo cero a los productos energéticos y electricidad definidos en el artículo 2 cuando los usen las empresas de elevado consumo energético definidas en el apartado 1 del presente artículo.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel de imposición reducido al 50 % de los niveles mínimos que fija la presente Directiva a los productos energéticos y a la electricidad definidos en el artículo 2, cuando sean utilizados por las entidades empresariales definidas en el artículo 11 que no sean de elevado consumo tal como se precisa en el apartado 1 del presente artículo.

4. Las empresas que se beneficien de las posibilidades previstas en los apartados 2 y 3 suscribirán los acuerdos, regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes contemplados en la letra b) del apartado 1. Los acuerdos, regímenes de permisos negociables o las medidas equivalentes deberán tener como resultado la consecución de objetivos medioambientales o una mayor eficiencia energética que sean equivalentes, en términos generales, al resultado que se habría obtenido si se hubieran cumplido los tipos mínimos comunitarios.»

7 En virtud de los artículos 7, 15, 16 y 19 de la Directiva 2003/96, los Estados miembros podrán aplicar asimismo exenciones o reducciones del nivel de imposición en los supuestos que se mencionan en tales preceptos.

8 El artículo 21, apartado 5, primera frase, de esta Directiva prevé:

«A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de 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)], la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impositivos en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor.»

Derecho alemán

- 9 La Stromsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Electricidad), de 24 de marzo de 1999 (BGBl. 1999 I, p. 378, y BGBl. 2000 I, p. 147), en su versión modificada por la Ley de 19 de diciembre de 2008 (BGBl. 2008 I, p. 2794) (en lo sucesivo, «StromStG»), dispone en su artículo 3, titulado «Tramo impositivo»:

«El impuesto ascenderá a 20,50 euros por cada megavatio/hora.»

- 10 El artículo 9 de la StromStG, titulado «Exención y reducción del impuesto», establece, en su apartado 3:

«La electricidad está sujeta, salvo en los casos contemplados en el apartado 2, punto 2, a un impuesto a tipo reducido de 12,30 euros por cada megavatio/hora cuando sea utilizada por empresas del sector manufacturero o de la agricultura y la silvicultura con fines profesionales y no esté exenta en virtud del apartado 1.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 11 XY es una empresa del sector manufacturero que, en 2010, en el marco de sus actividades, adquirió corriente de la red de suministro para proceder a la carga de acumuladores.

- 12 En la declaración del impuesto sobre la electricidad correspondiente al año 2010, XY declaró el volumen de electricidad adquirida como autoconsumo y optó por aplicar el tipo impositivo reducido previsto en el artículo 9, apartado 3, de la StromStG. Sin embargo, en la liquidación del impuesto correspondiente, la Oficina Aduanera Principal de B aplicó el impuesto sobre la electricidad al tipo general, lo que XY impugnó.

- 13 Una vez constatado, en el marco de un procedimiento judicial relativo al año 2006, que era aplicable el tipo impositivo reducido previsto en el artículo 9, apartado 3, de la StromStG, la Oficina Aduanera Principal de B se retractó de su resolución por lo que se refiere al año 2010, estimando, en definitiva, que XY tenía derecho a solicitar la aplicación de dicho tipo, y procedió, el 27 de agosto de 2013, a rectificar la liquidación de XY y a la restitución del importe indebidamente pagado por esta, correspondiente al año 2010.

- 14 En diciembre de 2014, XY solicitó que el importe devuelto correspondiente al año 2010 se incrementara en los intereses de demora, lo que la Oficina Aduanera Principal de B denegó.

- 15 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania) desestimó el recurso de XY por el que solicitaba el pago de dichos intereses de demora, basándose en que XY no tenía derecho a ello ni con arreglo al Derecho de la Unión ni en virtud del Derecho alemán. Más concretamente, según dicho órgano jurisdiccional, el Derecho de la Unión no obliga a incrementar el importe reembolsado en los intereses de demora. En efecto, entendía, por un lado, que la adquisición de electricidad para cargar acumuladores no está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96. Por otro lado, y, en cualquier caso, consideraba que la aplicación de la reducción impositiva, objeto del procedimiento principal, es facultativa, de modo que el Derecho de la Unión no exige el pago de intereses de demora en caso de devolución.

- 16 XY interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), órgano jurisdiccional remitente. Según XY, procede, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, abonar intereses de demora en caso de devolución de

impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión, incluido en caso de aplicación de reducciones facultativas del impuesto. Por lo demás, a juicio de esta parte, la carga de una batería constituye una operación reversible comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96.

17 Contrariamente al Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario), el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) considera que la actividad de XY está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 y se plantea únicamente si el importe del impuesto sobre la electricidad indebidamente pagado y devuelto a esta debe incrementarse en los intereses de demora.

18 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Cabe reclamar intereses de demora, en relación con el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad indebidamente fijado, con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la liquidación inferior de dicho impuesto se basó en la reducción facultativa del artículo 17, apartado 1, letra a), [de la Directiva 2003/96] y la liquidación demasiado elevada se debió exclusivamente a un error cometido al aplicar al presente caso la disposición nacional adoptada para la transposición del artículo 17, apartado 1, letra a), de dicha Directiva?»

Sobre la cuestión prejudicial

19 Con carácter preliminar, procede señalar que, por una parte, en el marco de sus observaciones, el Gobierno alemán, sin proponer una excepción de inadmisibilidad, considera, en esencia, que, en virtud del artículo 21, apartado 5, de la Directiva 2003/96, la electricidad suministrada para ser almacenada en acumuladores debe gravarse o, asimismo, debe gravarse en el momento de su posterior distribución a terceros. Esta opinión difiere de la premisa del órgano jurisdiccional remitente, que considera que el suministro de electricidad para ser almacenado en acumuladores es el único hecho imponible del impuesto de que se trata.

20 Estas observaciones no afectan a la admisibilidad de la cuestión planteada.

21 En efecto, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el contexto de hecho y normativo definido bajo su responsabilidad, cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los datos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones que se le plantean y para comprender las razones por las que el órgano jurisdiccional remitente necesita que se responda a estas cuestiones a fin de resolver el litigio de que conoce (sentencias de 10 de septiembre de 2018, Wightman y otros, C-621/18, EU:C:2018:999, apartado 27, y de 12 de diciembre de 2019, Slovenské elektrárne, C-376/18, EU:C:2019:1068, apartado 24 y jurisprudencia citada).

22 De la cuestión planteada se desprende que tiene relación con la realidad y el objeto del litigio principal, ya que este no tiene por objeto la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2003/96, sino los requisitos de devolución de un impuesto recaudado sobre la base de la aplicación errónea de una normativa nacional que aplica una facultad prevista por dicha Directiva.

23 Por otra parte, el Gobierno alemán expone que la cuestión planteada no debería referirse al artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, sino a su artículo 5, cuarto guion.

24 A este respecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 56 de sus conclusiones, procede señalar que tanto las bonificaciones fiscales para las empresas de elevado consumo energético, previstas en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, como la diferenciación de los tipos impositivos en consideración de la utilización profesional o no profesional de la electricidad, mencionada en el artículo 5, cuarto guion, de esa Directiva, son facultativas para los Estados

miembros. La solución de la problemática jurídica contenida en la cuestión planteada puede, por tanto, ser relevante para el resultado del procedimiento principal, con independencia de la base sobre la cual el legislador alemán haya adoptado la citada diferenciación del tipo impositivo.

- 25 En estas circunstancias, ha de entenderse que el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el Derecho de la Unión exige que, en caso de devolución del importe del impuesto sobre la electricidad indebidamente recaudado a causa de la aplicación errónea de una disposición nacional adoptada con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros por la Directiva 2003/96, ese importe sea incrementado en los intereses.
- 26 Procede recordar que es jurisprudencia reiterada que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión (sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 24 y jurisprudencia citada, y de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 27 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando un Estado miembro ha recaudado impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye, asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado. De esta jurisprudencia se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico (sentencias de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:2012:478, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada, y de 23 de abril de 2020, Sole-Mizo y Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 y C-126/18, EU:C:2020:292, apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada).
- 28 Como ha señalado el Abogado General en el punto 74 de sus conclusiones, debe precisarse que la obligación de incrementar en los intereses el importe de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se aplica también cuando dicha infracción resulta de una infracción de los principios generales de ese Derecho.
- 29 Procede recordar que la Directiva 2003/96 tiene por objeto, según se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de diciembre de 2020, Repsol Petróleo, C-44/19, EU:C:2020:982, apartado 21).
- 30 En el marco de dicho régimen, el legislador de la Unión ha conferido a los Estados miembros, en particular en virtud de los artículos 5, 7, 15 a 17 y 19 de dicha Directiva, una serie de facultades para establecer tipos impositivos diferenciados, exenciones impositivas o reducciones de los impuestos especiales, que forman parte integrante del régimen de imposición armonizado establecido por la referida Directiva.
- 31 A este respecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros están obligados a ejercer la facultad discrecional que les asiste en virtud de dichos artículos respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, el principio de igualdad de trato (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 35 y jurisprudencia citada). Por otra parte, esta exigencia se refiere tanto a las medidas por las que se hace uso de esta facultad discrecional como a su aplicación.
- 32 El principio de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado (sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 37 y jurisprudencia citada).

- 33 A este respecto, procede señalar que, desde el punto de vista del importe del impuesto indebidamente recaudado y de la correspondiente obligación de devolución, un operador económico sujeto a un tipo reducido del impuesto sobre la electricidad en aplicación de una disposición de Derecho nacional que aplica una facultad prevista por la Directiva 2003/96 y cuyo importe se ha recaudado indebidamente se encuentra en una situación comparable a la de un operador económico sujeto al tipo normal de dicho impuesto en aplicación de una disposición de dicha Directiva cuyo importe fue recaudado indebidamente.
- 34 Estas dos situaciones no deben tratarse de manera diferente, lo que implica, en caso de devolución, la obligación de incrementar en los intereses el importe del impuesto indebidamente recaudado.
- 35 En efecto, la comparación entre los operadores económicos debe realizarse en función de si han tenido o no que sufrir las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia indebida del impuesto, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 27 de la presente sentencia, se trate de la aplicación del tipo normal o de la del tipo reducido, ya que ambos tipos están sometidos a un mismo régimen armonizado, establecido por la Directiva 2003/96.
- 36 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el Derecho de la Unión exige que, en caso de devolución del importe del impuesto sobre la electricidad indebidamente recaudado a causa de la aplicación errónea de una disposición nacional adoptada con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros por la Directiva 2003/96, ese importe sea incrementado en los intereses.

Costas

- 37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes 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 Quinta) declara:

Procede interpretar el Derecho de la Unión en el sentido de que exige que, en caso de devolución del importe del impuesto sobre la electricidad indebidamente recaudado a causa de la aplicación errónea de una disposición nacional adoptada con arreglo a una habilitación facultativa concedida a los Estados miembros por 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, ese importe sea incrementado en los intereses.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.