

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA  
presentadas el 21 de abril de 2016 ([1](#))

**Asunto C-189/15**

**Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia**  
**contra**  
**Cassa conguaglio per il settore elettrico**  
**contra**  
**Ministero dello Sviluppo economico**  
**contra**  
**Ministero dell’Economia e delle Finanze**  
**contra**  
**Autorità per l’energia elettrica e il gas**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) de la República Italiana]

«Fiscalidad — Gravamen de los productos energéticos y de la electricidad — Noción de “reducciones fiscales” — Empresas grandes consumidoras de energía del sector manufacturero — Mecanismo de reducción de los costes generales del sistema eléctrico»

1. En Italia, como en otros Estados miembros, los consumidores de energía eléctrica, sean personas físicas o jurídicas, sufragan los denominados «costes generales del sistema eléctrico» (en lo sucesivo, «CGSE») en función de sus consumos respectivos. La legislación italiana, a la vez que regula esos costes o gastos generales, permite a algunas industrias, caracterizadas por su consumo energético intensivo, reducir los pagos por este concepto.
2. El Consiglio di Stato (Consejo de Estado italiano) ha de resolver un litigio en el que una entidad que no se encuadra entre las empresas pertenecientes a los sectores industriales de elevado consumo energético (en concreto, presta servicios sanitarios) pretende gozar del mismo trato que estas últimas, esto es, que disminuya su contribución a los CGSE. Ante el rechazo de su pretensión en las vías administrativa y jurisdiccional de instancia, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) debe fallar finalmente el pleito, para lo que formula una cuestión prejudicial en la que solicita del Tribunal de Justicia la interpretación de la Directiva 2003/96/CE ([2](#)) y, en particular, de sus artículos 11 y 17.
3. El reenvío prejudicial obliga al Tribunal de Justicia a analizar también el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE, ([3](#)) que consiente la coexistencia del impuesto especial armonizado sobre la electricidad con otros gravámenes indirectos, en determinadas condiciones.

4. En un ámbito, el de la fiscalidad energética, que cuenta con escasa jurisprudencia del Tribunal de Justicia, este asunto suscita un doble problema jurídico, aún no resuelto: a) si es posible calificar como gravamen indirecto, a efectos de la Directiva 2008/118, al mecanismo en cuya virtud se reparten, entre los consumidores italianos, los CGSE y b) cuál es la naturaleza de la ventaja conferida por el Estado italiano a ciertas empresas de elevado consumo energético, cuya factura final por aquel concepto queda minorada.

5. La principal dificultad que plantea el caso, y en la que se centrarán estas conclusiones, consiste en precisar si la obligación de pago de los CGSE se ha traducido en un tributo sometido a las Directivas 2008/118 y 2003/96 o si, por el contrario, se trata de un mecanismo de cobro al consumidor, dentro de la tarifa eléctrica, de una prestación patrimonial obligatoria, pero de carácter no tributario.

## I. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

6. La Directiva 2003/96 no armoniza los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad, sino que fija unos niveles mínimos de imposición que deben respetar los Estados mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados que hayan decidido aplicar (a excepción del IVA). Por su parte, la Directiva 2008/118 establece una armonización parcial de varios elementos de los impuestos especiales armonizados, incluido el aplicable a los productos energéticos y a la electricidad.

7. Según el artículo 4 de la Directiva 2003/96:

«1. Los niveles de imposición que los Estados miembros apliquen a los productos energéticos y la electricidad enumerados en el artículo 2 no podrán ser inferiores a los niveles mínimos de imposición prescritos en la presente Directiva.

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

8. La Directiva 2003/96 faculta a los Estados para diferenciar entre la imposición de productos energéticos y de electricidad, en función de su uso profesional o como consumidor privado. El artículo 5 recoge que, «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 comunitario:

[...]

– la utilización entre profesional y no profesional de los productos energéticos y de la electricidad contemplados en los artículos 9 y 10».

9. A tenor del artículo 11 de la Directiva 2003/96:

«1. En la presente Directiva, la “utilización con fines profesionales” se referirá a la utilización por una entidad empresarial, determinada de conformidad con el apartado 2, que lleva a cabo de forma independiente, en cualquier lugar, el suministro de mercancías y servicios, cualesquiera que sean la finalidad o los resultados de dichas actividades económicas.

Las actividades económicas son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios,

incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

[...]

4. Los Estados miembros podrán limitar el ámbito de aplicación del nivel reducido de imposición por lo que respecta a la utilización con fines profesionales».

10. El artículo 17 de la Directiva 2003/96 prevé lo siguiente:

«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.

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.

[...]

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.»

11. Según el artículo 1 de la Directiva 2008/118:

«1. La presente Directiva establece el régimen general en relación con los impuestos especiales que gravan directa o indirectamente el consumo de los productos que se mencionan a continuación (en lo sucesivo, “los productos sujetos a impuestos especiales”):

- a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE;
- b) alcohol y bebidas alcohólicas, regulados por las Directivas 92/83/CEE y 92/84/CEE;
- c) labores del tabaco, reguladas por las Directivas 95/59/CE, 92/79/CEE y 92/80/CEE.

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten

las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.

[...]».

## B. *Derecho nacional*

12. El derecho italiano cuenta con una serie de actos legales y administrativos, adoptados en cascada, que configuran un sistema articulado de ventajas en favor de las empresas «de elevado consumo energético». Se trata del Decreto Legislativo n.º 26, de 2 de febrero de 2007, de transposición de la Directiva 2003/96 (attuazione della direttiva 2003/96) (4) y del Decreto-ley n.º 83, de 22 de junio de 2012, de medidas urgentes para el desarrollo del país (misure urgenti per la crescita del Paese; en lo sucesivo, «Decreto-ley de 2012»). (5) En particular, su artículo 39 señala:

- en el apartado 1, que la definición de «empresas de elevado consumo energético», recogida en el artículo 17 de la Directiva 2003/96, se llevará a cabo antes del 31 de diciembre de 2012 mediante uno o varios Decretos Ministeriales;
- en el apartado 2, que dichas empresas se beneficiarán de «un sistema de tipos del impuesto especial» favorable, que ha de asegurar el mantenimiento de los ingresos fiscales y que no debe suponer, en ningún caso, gastos nuevos o adicionales para las finanzas públicas;
- en el apartado 3, que los importes que tales empresas tengan que pagar para cubrir las «cargas generales del sistema eléctrico» se modificarán en sentido favorable para ellas.

13. El Decreto Ministeriale, de 5 de abril de 2013, sobre definición de las empresas de elevado consumo energético (definizione delle imprese a forte consumo di energia; en lo sucesivo, «Decreto Ministerial de 2013»), (6) desarrolla el artículo 39 del Decreto-ley de 2012 y, en especial, en el artículo 2 recoge una definición de «empresas de elevado consumo energético» conforme al artículo 17 de la Directiva 2003/96 y basada en condiciones y criterios relacionados con los niveles mínimos de consumo y con la incidencia del coste de la energía sobre el valor de la actividad de la empresa. En su artículo 3 prevé que se vuelvan a determinar, previa promulgación de unas directrices ministeriales, los costes generales del sistema eléctrico. Esa determinación se efectuará con arreglo a «criterios decrecientes en función del consumo» de energía eléctrica. El artículo 6 especifica que el organismo nacional denominado Fondo de Compensación para el Sector Eléctrico (Cassa conguaglio per il settore elettrico; en lo sucesivo, «Fondo de Compensación») publicará cada año el inventario de las empresas grandes consumidoras de energía.

14. Las Directrices del Ministro dello sviluppo economico, de 24 de julio de 2013 (en lo sucesivo, «Directrices ministeriales de 2013»), que desarrollan el artículo 39, apartado 3, del Decreto-ley de 2012 y el artículo 3 del Decreto Ministerial de 2013, encomiendan a la Autoridad para la Energía Eléctrica, el Gas y el Sector Hídrico (Autorità per l'Energia Elettrica il Gas e il Settore Idrico; en lo sucesivo, «AEEG») la tarea de redefinir las cantidades para cubrir los «costes generales del sistema eléctrico», reservando en todo caso ese beneficio únicamente a las empresas «de elevado consumo energético» que operan en el sector industrial.

15. En octubre de 2013, la AEEG dictó tres resoluciones que circunscriben la posibilidad de acogerse a los beneficios fiscales exclusivamente a las empresas industriales «de elevado consumo energético», excluyendo por consiguiente a las que, como la recurrente, actúan en

otras ramas. Tal exclusión también se plasmó en decisiones definitivas emitidas por el Fondo de Compensación.

## II. Hechos y procedimiento ante el tribunal nacional

16. El Istituto di Ricovero e Cura a Carattere Scientifico (IRCCS) — Fondazione Santa Lucia (en lo sucesivo, «Fondazione Santa Lucia») es un instituto que presta servicios sanitarios y realiza investigaciones en el ámbito médico. En opinión del órgano jurisdiccional remitente, está comprendido en el concepto de «entidad empresarial», expuesto en el artículo 11, apartado 1, de la Directiva 2003/96.

17. En 2014, la Fondazione Santa Lucia interpuso un recurso ante el Tribunale amministrativo regionale (TAR) (Tribunal Administrativo Regional) de Lombardía, en el que pedía la anulación de los actos de las autoridades italianas que le habían denegado el acceso al sistema nacional de beneficios para las «empresas energívoras», (7) por no operar en el sector industrial.

18. En la sentencia n.º 1600/2014, el TAR de Lombardía rechazó la demanda por extemporánea, sin pronunciarse sobre el fondo.

19. La sentencia dictada en primera instancia fue recurrida por la Fondazione Santa Lucia ante el Consiglio di Stato (Consejo de Estado), solicitando su revocación, en la parte que declaraba inadmisibile el recurso, y reiterando el resto de alegaciones ya invocadas ante el TAR. Según la recurrente, el sistema de ventajas diseñado por las autoridades italianas a favor de las empresas energívoras es contrario a la Directiva 2003/96, en especial, a sus artículos 11 y 17.

20. El Consiglio di Stato (Consejo de Estado) estima que el recurso de instancia era admisible y que la sentencia de TAR debe ser reformada en este extremo. En cuanto al fondo, el alto tribunal italiano no alberga dudas acerca de la aplicación de las disposiciones del TFUE en materia de ayudas de Estado (artículos 107 y 108), pero sí sobre la compatibilidad del régimen favorable a las empresas energívoras, en su contribución a los CGSE, con la Directiva 2003/96.

21. En este contexto, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) remite al Tribunal de Justicia las dos preguntas prejudiciales siguientes:

«1) ¿Está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 una normativa nacional (como la pertinente en el procedimiento principal) que, por un lado, establece una definición de “empresas de elevado consumo energético” compatible con la de la Directiva y que, por otro lado, reserva a esa categoría de empresas incentivos en materia de pagos para cubrir los gastos generales del sistema eléctrico (y no incentivos relativos a la imposición de productos energéticos y de la electricidad en cuanto tal)?

En caso de respuesta afirmativa:

2) ¿Se opone el ordenamiento jurídico de la Unión, en particular los artículos 11 y 17 de la Directiva 2003/96, a una normativa y a una práctica administrativa (como las vigentes en el ordenamiento jurídico italiano expuestas en la presente petición) que, por un lado, introducen un sistema de ventajas por el consumo de productos energéticos (electricidad) por parte de empresas “de elevado consumo energético” en el sentido del citado artículo 17 y, por otro, reservan la posibilidad de acogerse a esas ventajas a las empresas de elevado consumo energético que operan en el sector industrial, excluyéndolas para las empresas que operan en otros sectores productivos?»

22. Depositadas las observaciones escritas de Italia, la Comisión y la Fondazione Santa Lucia, el Tribunal de Justicia decidió resolver sin vista.

### III. Análisis de la cuestiones prejudiciales

#### A. *Observación preliminar*

23. Antes de responder a las dos preguntas del Consiglio di Stato (Consejo de Estado), es necesario destacar que ninguna se refiere a la compatibilidad del régimen italiano con las normas del derecho de la Unión relativas a las ayudas de Estado. Es más, el propio órgano jurisdiccional recalca, según acabo de mencionar, que carece de dudas sobre esta cuestión, que él mismo excluye del reenvío.

24. En sus observaciones escritas, sin embargo, la Comisión, tras aludir a la existencia de un procedimiento, aún pendiente, sobre la adecuación de aquel régimen al derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado, se extiende en consideraciones sobre su compatibilidad. Cree conveniente, por esta razón, que se recuerden al tribunal de reenvío sus obligaciones, en caso de que Italia no haya cumplido adecuadamente la obligación de notificar a la Comisión las correspondientes disposiciones.

25. Dado que el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) no interroga al Tribunal de Justicia sobre la aplicación de las normas de la Unión en materia de ayudas de Estado, a pesar de mencionarlas en el auto de reenvío (precisamente para excluir que tenga dudas al respecto), creo improcedente atender a la sugerencia de la Comisión. El Tribunal de Justicia debe limitarse, en mi opinión, a afrontar únicamente las dos preguntas prejudiciales tal como se le formulan.

B. *Primera cuestión prejudicial: la aplicación de la Directiva 2003/96 a las ventajas para las empresas energívoras, establecidas en relación con el mecanismo de contribución al pago de los CGSE*

#### 1. Resumen de las observaciones presentadas

26. El Consiglio di Stato (Consejo de Estado) quiere saber si un sistema de ventajas en favor de empresas «de elevado consumo energético», como el regulado por las normas italianas, está comprendido en el concepto de «reducciones impositivas» utilizado por el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96.

27. Las partes que han formulado observaciones escritas mantienen posturas divergentes. Para la Fondazione Santa Lucia, las ventajas en favor de las empresas energívoras deben catalogarse como una reducción impositiva, según el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96, porque tienen efectos equivalentes a un beneficio fiscal.

28. La Comisión reconoce la dificultad de distinguir, en el derecho de la Unión, entre impuestos directos e indirectos, pero entiende que el sistema de ventajas para las empresas energívoras consiste en una rebaja sobre un impuesto indirecto (de nuevo, según el derecho de la Unión), soportado básicamente por el consumidor final de energía eléctrica.

29. Para dilucidar si estas ventajas pueden reputarse reducciones fiscales en el sentido del artículo 17 de la Directiva 2003/96, la Comisión apela al artículo 1 de la Directiva 2008/118, cuyo apartado 1 se refiere a los impuestos especiales armonizados sobre algunos productos, entre ellos, la electricidad. El artículo 1, apartado 2, contempla, además, la posibilidad de que los Estados creen (sobre los productos sometidos a impuestos especiales) otros gravámenes adicionales, orientados a la consecución de fines específicos. Para la Comisión, los beneficios a las empresas energívoras que concede Italia encajarían en esta categoría (la correspondiente a los gravámenes indirectos no armonizados) y su legalidad debería ser analizada a la luz de las condiciones que la Directiva 2008/118 fija para su establecimiento.

30. No obstante, la Comisión duda de que la contribución a algunos componentes de los

CGSE sea un gravamen indirecto y considera que, en ciertos casos, los beneficios son reducciones del impuesto especial sobre la energía eléctrica. Incumbiría al juez nacional determinar los componentes de los CGSE a los que se aplicaría la Directiva 2003/96 y su artículo 17, diferenciándolos de los demás, cuyo pago podría calificarse de gravamen indirecto con fines específicos, a los que se aplicaría la Directiva 2008/118, pero no la Directiva 2003/96 ni su artículo 17.

31. El Gobierno italiano propone una solución opuesta a la de la Comisión. A su juicio, las ventajas reconocidas a las empresas energívoras son medidas de carácter tarifario, ajenas al ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, y no constituyen, por lo tanto, una «reducción fiscal» en el sentido de su artículo 17. Una reducción fiscal es una ventaja con incidencia sobre el nivel impositivo, que genera una disminución de la carga fiscal para el beneficiario, y no ocurre así con la legislación italiana.

32. Según el Gobierno italiano, el reparto (8) de los CGSE entre los usuarios del sistema eléctrico es el mecanismo utilizado por Italia, de conformidad con la Directiva 92/96/CE, (9) para financiar los llamados costes de transición a la competencia («stranded costs», «coûts échoués») que se generaron al liberalizar el sector eléctrico en muchos Estados miembros de la Unión. La legislación italiana obliga a pagar estos costes a las empresas distribuidoras de electricidad, que los repercuten sobre los consumidores finales.

33. Las empresas distribuidoras transfieren el dinero recaudado a un organismo público, el Fondo de Compensación, que lo destina a cada uno de los objetivos de interés general cuya financiación cubre este sistema. (10) De acuerdo con su derecho interno, el Gobierno italiano propugna que la obligación de sufragar los CGSE encarna una prestación patrimonial obligatoria, pero de carácter no tributario. Lo decisivo para no calificarla como un impuesto es que las cantidades recaudadas no pasan al presupuesto del Estado para financiar necesidades públicas, sino que son distribuidas por el Fondo de Compensación, de manera tasada legalmente para cada uno de los elementos que componen el sistema. No se pretende satisfacer una necesidad pública, sino compensar un coste.

34. Aunque el Gobierno italiano acepta que esta interpretación no se puede extrapolar automáticamente, entiende que el derecho de la Unión la asume porque la Comisión admitió como una ayuda de Estado permitida el sistema de compensación de costes generales instituido en Italia. (11) Además, la diferenciación entre impuestos indirectos y prestaciones patrimoniales obligatorias, como los costes generales, aparece en los puntos 167 y 181 de las Directrices de la Comisión sobre ayudas estatales en materia de protección del medio ambiente y energía. (12)

35. El Gobierno italiano también asegura que el mecanismo para sufragar los CGSE no encaja en la noción de impuesto especial de la Directiva 2008/118. En su opinión, de esta última se deduce que un impuesto especial es un impuesto indirecto que grava el consumo de un bien, por el hecho de su producción, y es exigible a quien lo comercializa en el momento de ponerlo a disposición de los consumidores. Este impuesto debe tener siempre una finalidad general y su recaudación no puede estar destinada a operadores económicos previamente seleccionados.

## 2. Apreciación

36. El reparto, entre los consumidores de energía eléctrica, de los CGSE ¿puede considerarse un impuesto, a los efectos de aplicar las Directivas 2003/96 y 2008/118? Si la respuesta fuera afirmativa, la solución a la primera pregunta prejudicial sería que las ventajas para las empresas energívoras suponen una reducción fiscal o tributaria (después se vería si es compatible con el artículo 17 de la Directiva 2003/96). Si, por el contrario, la respuesta fuera negativa, la naturaleza no tributaria de la prestación llevaría consigo que las ventajas singulares, concedidas a ciertas empresas, tampoco tendrían carácter de reducción fiscal, con lo que no entrarían en el ámbito de aplicación de las directivas reguladoras de la imposición indirecta sobre la electricidad.

37. Para zanjar este problema se ha de clarificar previamente la articulación jurídica que de estos impuestos hacen las Directivas 2003/96 y 2008/118. (13) El punto de partida es el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2008/118, que prevé la aplicación de un impuesto especial sobre productos energéticos y electricidad, armonizado parcialmente por la Directiva 2003/96. Se trata de un tributo que, en realidad, no es objeto de este asunto, porque las ventajas para las empresas energívoras que el Estado italiano ha instituido, al legislar sobre la repercusión de los CGSE, no afectan al impuesto especial armonizado.

38. En efecto, el artículo 39 del Decreto-ley de 2012 habilitó dos tipos de medidas para las empresas energívoras, a saber: a) «un sistema de tipos del impuesto especial» favorable (apartado 2) y b) una modificación, asimismo favorable a estas empresas, en los importes que debían pagar para cubrir las «cargas generales del sistema eléctrico» (apartado 3). El Decreto Ministerial de 2013 se limitó a desarrollar esta última medida, pero no llevó a cabo ninguna modificación de los tipos del impuesto especial sobre la electricidad en beneficio de las empresas energívoras ni otro tipo de reducciones fiscales en ese tributo.

39. Como excepción a la regla general de que solo se admiten tres impuestos especiales armonizados, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 confiere a los Estados la posibilidad de crear o mantener «gravámenes indirectos» (esto es, impuestos indirectos suplementarios y, por lo tanto, no armonizados) sobre la electricidad, siempre que cumplan dos condiciones:

- Deben tener fines específicos.
- Deben respetar las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Esta obligación de adecuación no se extiende a las disposiciones relativas a las exenciones. (14)

40. Estos gravámenes indirectos con fines específicos (en lo sucesivo, para mayor claridad, «GIFE») computan, junto con el impuesto especial armonizado, para la aplicación de la Directiva 2003/86, ya que según su artículo 4, apartado 1, los niveles de imposición sobre la electricidad que apliquen los Estados miembros no podrán ser inferiores a los niveles mínimos prescritos por la Directiva, y su apartado 2 determina que el «nivel de imposición» es la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA), calculada directa o indirectamente sobre la electricidad en el momento de su puesta a consumo.

41. Esta interpretación encuentra apoyo también en el décimo considerando de la Directiva 2003/96, según el cual «[...] conviene permitir a los Estados miembros ajustarse a los niveles mínimos comunitarios de imposición mediante la acumulación de todos los impuestos indirectos recaudados que hayan decidido aplicar (a excepción del IVA)». De lo que cabe deducir que las reducciones fiscales del artículo 17 de la Directiva 2003/96 son admisibles tanto en el impuesto especial armonizado sobre la electricidad, como en los GIFE no armonizados con que los Estados miembros pueden gravar la electricidad.

42. La controversia queda, pues, circunscrita a resolver si el mecanismo de reparto de los CGSE tiene carácter tributario, en general, y si, de tenerlo, la obligación de pago impuesta a los usuarios del sistema eléctrico podría entrar en la categoría de GIFE, a los efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

43. Desde la primera perspectiva (la general), el derecho italiano interpreta la obligación de pago de este tipo de costes generales como una prestación patrimonial de carácter no tributario, (15) y la jurisprudencia de los tribunales italianos rechaza que se trate de un impuesto.



44. No obstante, el Tribunal de Justicia, cuando ha de resolver acerca de la existencia de un impuesto, una tasa, un derecho o una exacción, a la luz del derecho de la Unión, atiende a sus características objetivas, con independencia de la valoración que le atribuya el derecho nacional. (16) Por consiguiente, la calificación como GIFE, conforme al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, de un sistema de reparto de los CGSE, entre los usuarios de la electricidad, debe hacerse con la vista puesta en el derecho de la Unión.

45. La normativa de la Unión no contiene una definición de impuesto indirecto ni tampoco la ofrece la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque alguna sentencia les atribuye ciertos elementos característicos: no gravan la renta o el patrimonio de una persona física o jurídica (lo que es propio de los impuestos directos), sino el consumo de una mercancía o la prestación de un servicio, (17) y se suelen incluir en las facturas de los consumidores. (18)

46. El Tribunal de Justicia se ha referido al artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 en la sentencia *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, (19) afirmando que pretende tener en cuenta la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias y que, por eso, les permite introducir, además del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan un cometido específico.

47. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 agrega una excepción a la regla general de que solo es gravado el consumo de electricidad por el impuesto especial armonizado y por el IVA, lo que obliga a adoptar un criterio de interpretación estricto. El margen de los Estados resulta, además, limitado por el hecho de que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 fija las dos condiciones que deben cumplir cumulativamente los GIFE (esto es, su finalidad específica y el respeto de las normas básicas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al IVA). (20)

48. Con respecto al «fin específico» de los GIFE, el Tribunal de Justicia ha puntualizado que deben tender a un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. (21) La sentencia *Transportes Jordi Besora* (22) estimó que el aumento de la autonomía de un ente territorial, mediante el reconocimiento de una potestad tributaria, representa un objetivo puramente presupuestario, que no puede, por sí solo, ser una finalidad específica. (23) Para que este impuesto hubiera encajado en la categoría de GIFE se habría necesitado que sus rendimientos se hubieran utilizado de forma obligatoria para reducir los costes sociales y medioambientales ligados precisamente al consumo de los hidrocarburos que grava dicho tributo, de tal modo que hubiera un vínculo directo entre el uso de los rendimientos y la finalidad de dicho impuesto. (24)

49. Si el reparto de los CGSE entre los consumidores italianos pudiera englobarse en la categoría de GIFE, el requisito de la especificidad se cumpliría, porque, según se deduce del auto de reenvío y de las observaciones del Gobierno de Italia, las cantidades recaudadas por las empresas suministradoras de electricidad se transfieren al Fondo de Compensación, que, a su vez, los distribuye para cada uno de los objetivos de interés general fijados por la legislación italiana. (25) En todo caso, correspondería al juez nacional analizar los componentes del mecanismo de los CGSE y verificar si son asignados para el propósito previsto legalmente y no pasan a formar parte del presupuesto del Estado como ingresos públicos, esto es, sin estar afectos a la consecución del objetivo que da lugar al cobro de la prestación.

50. Por el contrario, creo que hay fundados argumentos para negar que el mecanismo italiano de financiación de los CGSE cumpla el segundo requisito que permitiría encuadrarlo en el seno del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. En virtud de esa condición, debería tratarse de un gravamen indirecto con características análogas (26) bien a las de los impuestos especiales armonizados por la Unión o bien a las del IVA. (27)

51. Antes de exponer esos argumentos, quizás sea oportuno reseñar algunas ocasiones en las que el Tribunal de Justicia ha analizado mecanismos afines al sistema italiano, pero desde la óptica de su compatibilidad con las normas sobre ayudas de Estado, lo que le ha evitado pronunciarse directamente sobre la naturaleza tributaria o extratributaria de estos mecanismos de repercusión de los CGSE sobre los consumidores.

52. En la sentencia *Association Vent De Colère! y otros*, (28) el Tribunal de Justicia afirmó que un mecanismo de compensación de los sobrecostes, cuya financiación recae en todos los consumidores finales de electricidad en el territorio nacional, con arreglo al que las sumas recaudadas de esa forma se reparten y se distribuyen a las empresas beneficiarias, de acuerdo con la legislación del Estado miembro, por una entidad pública, debe calificarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.

53. En el auto *Elcogás* (29) añadió, en la misma línea, que «carece de incidencia al respecto que las cantidades destinadas a compensar los sobrecostes no provengan de un suplemento específico de la tarifa de electricidad y que el mecanismo de financiación considerado no pertenezca en sentido estricto a la categoría de impuesto, exacción fiscal o tasa parafiscal según el derecho nacional». (30)

54. El Tribunal de Justicia también ha analizado la compatibilidad de otros mecanismos tarifarios, vigentes en el sector eléctrico, con las normas de la Unión sobre ayudas de Estado. A veces los ha tildado de exacciones parafiscales y les ha aplicado su jurisprudencia sobre la prohibición de exacciones de efecto equivalente y de tributos internos discriminatorios. En el asunto *Alcoa Transformazioni/Comisión*, (31) catalogó, de manera genérica y poco precisa, como exacción parafiscal la cantidad adicional facturada a los consumidores italianos con objeto de conceder una tarifa eléctrica preferencial a industrias de gran consumo energético en Italia, en particular, a fábricas de aluminio pertenecientes a Alcoa. La recaudación de esta exacción parafiscal se transfería al Fondo de Compensación, que reembolsaba directamente a Alcoa la diferencia entre el importe de la tarifa pagada a ENEL y la tarifa preferencial.

55. En el asunto *Régis Network* (32) el Tribunal de Justicia anuló la decisión de la Comisión que había reputado como compatibles con el derecho de la Unión las ayudas de Estado concedidas por Francia a las emisoras de radio locales, financiadas mediante la aplicación de una exacción parafiscal en beneficio del Fondo de Ayuda a la Comunicación Radiofónica, articulada como un auténtico tributo por la normativa francesa. Correspondía, además, a la *direction générale des impôts* (Dirección General Tributaria) el cálculo, la liquidación y la recaudación de la exacción por cuenta de dicho Fondo, empleando las mismas reglas, garantías y sanciones que las previstas para el IVA.

56. La amplitud con la que el Tribunal de Justicia ha definido los conceptos de exacciones de efecto equivalente y de tributos internos discriminatorios le ha permitido extenderlos a cualquier prestación patrimonial impuesta unilateralmente por los Estados miembros, con independencia de su naturaleza tributaria. (33) Creo conveniente, pues, que, con motivo de este reenvío prejudicial, el Tribunal de Justicia adopte una posición más nítida (y, si fuera posible, más rigurosa, también desde el punto de vista de la dogmática del derecho tributario) al calificar las exacciones parafiscales, de manera que no asimile, sin más, los verdaderos tributos con las prestaciones patrimoniales públicas de carácter no tributario.

57. Si esta clarificación no es estrictamente necesaria para la aplicación de las normas sobre ayudas de Estado ni en el caso de la prohibición de las exacciones de efecto equivalente o de los tributos internos discriminatorios, entiendo que es precisa cuando se interpretan directivas de armonización en materia fiscal, como ocurre en este asunto.

58. En mi opinión, son dos los argumentos clave para sostener que el pago *pro quota*, a cargo

de los usuarios de electricidad, de los CGSE no deriva de una obligación fiscal. El primero atiende a su naturaleza, que es la propia de una prestación patrimonial, ciertamente implantada por la ley italiana, pero de carácter no tributario. (34) Incluso admitiendo que las cantidades globales en las que se traduce tengan carácter de fondos estatales, para su eventual apreciación como ayudas de Estado, no por eso adquieren la fisonomía (ni la naturaleza) de un impuesto.

59. La contribución para sufragar los CGSE no puede ser calificada de impuesto a los efectos que aquí interesan (esto es, en relación con las Directivas 2003/96 y 2008/118), pues no tiene una estructura tributaria similar a los impuestos especiales armonizados o al IVA. Recordaré que esta última condición es imprescindible para que pueda incluirse en la categoría de GIFE, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

60. Las prestaciones patrimoniales de carácter público, a diferencia de los tributos, no generan ingresos que pasen a formar parte de los presupuestos estatales para satisfacer necesidades públicas, generales o específicas, que las autoridades nacionales deban financiar. Este factor (la creación de «un ingreso en favor de los poderes públicos») ha sido identificado por el Tribunal de Justicia como un elemento propio de las figuras tributarias. (35)

61. El sistema eléctrico italiano (no el Fisco) percibe de los consumidores de electricidad unas cantidades que se destinan a sufragar algunos costes inherentes a dicho sistema, según decisión del legislador. El organismo público que los gestiona (el Fondo de Compensación) actúa como una simple caja de depósito y compensación, a la que llegan los ingresos para ser distribuidos de la forma prefijada por la ley italiana. Los destinatarios de los ingresos recaudados no son los entes públicos, sino ciertas empresas u otros perceptores de los importes correspondientes a los costes sufragados por este mecanismo. Las cantidades recaudadas para contribuir a los CGSE no son, pues, ingresos que pasen al presupuesto del Estado, o de algunos de sus organismos, y luego se dediquen a financiar un gasto específico. (36) Difícilmente podrán calificarse, pues, de impuestos en sentido técnico-jurídico.

62. El segundo argumento en favor de esta misma tesis es que en el mecanismo de reparto de los CGSE no hay una intervención de las autoridades fiscales nacionales ni estas pueden ejercer las prerrogativas habituales de la hacienda pública. Cuando un consumidor no paga el porcentaje que la empresa comercializadora incluye en su factura eléctrica a título de CGSE (y que después se transfiere al Fondo de Compensación), no actúan los funcionarios de la administración fiscal: la eventual discrepancia entre la empresa y el usuario, también por este concepto, ha de dirimirse ante la jurisdicción ordinaria.

63. Una prestación patrimonial de estas características no puede calificarse de GIFE, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, si no tiene el respaldo de un sistema de recaudación y sanción dotado de las prerrogativas de la administración tributaria, que garantizan la efectividad del cobro del IVA y de los impuestos especiales, armonizados o no. El mecanismo italiano de los CGSE carece de un sistema de «control del impuesto» equiparable al que rige en el IVA y en los impuestos especiales armonizados, según exige, expresamente, el referido apartado 2 del artículo 1 de aquella Directiva para que los Estados miembros implanten gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales, como la electricidad.

64. En definitiva, entiendo que: a) el mecanismo de financiación de los CGSE no ha de considerarse un GIFE en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y b) derivadamente, un sistema de ventajas establecido en favor de empresas energívoras, como es el fijado por las normas italianas citadas por el juez *a quo*, no está comprendido en la noción de «reducciones impositivas» prevista en el artículo 17, apartado 1, de Directiva 2003/96. Por consiguiente, un Estado miembro puede optar por un sistema de ventajas en favor de las empresas energívoras, siempre que sea compatible con las disposiciones del derecho de la Unión en materia de ayudas de Estado. (37)

65. Si el Tribunal de Justicia apreciara, en contra de lo que preconizo, que el mecanismo para sostener los CGSE utilizado por Italia tiene naturaleza tributaria, habría que conceptuarlo como un gravamen específico en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en cuyo caso se le aplicaría la Directiva 2003/96. En esa hipótesis, las empresas energívoras podrían beneficiarse de las reducciones fiscales del artículo 17 de la Directiva 2003/96, pues, según ese precepto, y lógicamente dentro de los límites que en él se definen, cabe disminuir la carga fiscal procedente tanto del impuesto especial armonizado sobre la electricidad, como de los gravámenes indirectos no armonizados.

*C. Segunda pregunta prejudicial: compatibilidad con la Directiva 2003/96 de un sistema nacional de reducciones fiscales que favorece solo a las empresas energívoras del sector industrial*

66. He propuesto como solución a la primera pregunta que el mecanismo para sufragar los CGSE no entra en el ámbito de la Directiva 2008/118, premisa de la que se deriva que también queda fuera de la Directiva 2003/96. Si el Tribunal de Justicia aceptara esta argumentación, no habría que afrontar la segunda pregunta del Consiglio di Stato (Consejo de Estado).

67. No obstante, me pronunciaré sobre ella a título subsidiario, por si el Tribunal de Justicia admitiera que la contribución a los CGSE, por parte de los consumidores italianos de electricidad, puede calificarse como uno de los GIFE en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 y, por tanto, le resulta aplicable la Directiva 2003/96.

68. Para esa hipótesis, la respuesta a la segunda cuestión no creo que suscite excesivas dificultades. El artículo 5 de la Directiva 2003/96 autoriza a los Estados a distinguir entre la imposición de la electricidad en función de su uso, profesional o privado. El artículo 11, apartado 1, establece como utilización con fines profesionales la que lleve a cabo una entidad empresarial que realice las actividades económicas, definidas en el segundo párrafo de esta disposición, a saber, «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas y agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas». Las empresas energívoras a las que beneficia la normativa italiana hacen, sin duda, un uso profesional de la electricidad en el marco de sus actividades económicas.

69. El artículo 11, apartado 4, de la Directiva 2003/96 autoriza también a los Estados miembros a «limitar el ámbito de aplicación del nivel reducido de imposición por lo que respecta a la utilización con fines profesionales». El precepto les deja, pues, libertad para circunscribir a algunos ámbitos productivos, y no a todos, la menor carga impositiva. Una normativa nacional, como la italiana, que restringe solo al sector industrial este uso profesional es, a mi parecer, compatible con la Directiva 2003/96.

70. Además, el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96 permite a los Estados miembros practicar reducciones impositivas para el consumo de electricidad a ciertas empresas energívoras, (38) y deja, una vez más, libertad a los Estados para «aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas, a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector».

71. La norma italiana se atiene a ese precepto de la Directiva 2003/96, ya que recoge la definición de empresa de elevado consumo energético (que la propia Directiva emplea) y, además, utilizando el margen de apreciación del artículo 17, apartado 1, atribuye las ventajas fiscales solo a las que operen en el sector industrial. La exclusión de las ventajas fiscales para las empresas de otros sectores (como el de los servicios sanitarios, al que pertenece la Fondazione Santa Lucia) no está prohibida, en modo alguno, por la Directiva 2003/96. No puede ser tachada de discriminatoria cuando, acudiendo a categorías generales, diferencia unas empresas (las del sector manufacturero) de otras, en función de elementos objetivos predeterminados, como es su pertenencia a un campo singular de la actividad económica que, a

juicio del legislador, requiere unas medidas especiales.

72. Comparto plenamente la apreciación del Consiglio di Stato (Consejo de Estado), según la cual el artículo 17 de la Directiva 2003/96 faculta a las autoridades nacionales para optar entre: a) no reconocer los incentivos a ninguna empresa de elevado consumo energético; b) reconocerlos a todas las empresas energívoras; o c) reconocerlos solo a algunas empresas de gran consumo energético, que operan en sectores concretos, identificados por las autoridades nacionales para perseguir concretos fines de interés general.

73. Por tanto, si el Tribunal de Justicia considerase que un mecanismo como el de los CGSE regulado por la legislación italiana es un GIFE, el artículo 17 de la Directiva 2003/96 autoriza a los Estados miembros para configurar las reducciones de este gravamen a las empresas de elevado consumo energético, circunscribiéndolas a las del sector industrial.

#### IV. Conclusión

74. A tenor de los razonamientos anteriores, propongo al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia) de la siguiente manera:

- «1) Las ventajas establecidas en favor de determinadas empresas “de elevado consumo energético”, que les permiten reducir su contribución a los costes generales del sistema eléctrico, no están comprendidas en el concepto de “reducciones impositivas” previsto en el artículo 17, apartado 1, 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, dado que el mecanismo para sufragar dichos costes generales no puede calificarse como gravamen indirecto con fines específicos, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE.
- 2) Si la contribución para sufragar los costes generales del sistema eléctrico constituyera un gravamen indirecto con fines específicos, en el sentido del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, los Estados miembros podrían, con arreglo al artículo 17 de la Directiva 2003/96, establecer reducciones impositivas por este concepto en favor de las empresas de elevado consumo energético pertenecientes al sector industrial.»

---

1 – Lengua original: español.

---

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).

---

3 – Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO L 9, p. 12).

---

4 – GURI n.º 68, de 22 de marzo de 2007.

---

5 – GURI n.º 147, de 26 de junio de 2012.

---

6 – GURI n.º 91, de 18 de abril de 2013.

---

---

[7](#) – El neologismo «empresas energívoras» figura en el auto de reenvío y me parece sumamente expresivo para designar el fenómeno de aquellas empresas que requieren un consumo energético intensivo para llevar a cabo su actividad.

---

[8](#) – En el auto de reenvío (p. 17/24) el Consiglio di Stato (Consejo de Estado) destaca que las denominadas *cargas generales del sistema eléctrico* son costes, individualizados por la ley en apoyo de los intereses generales, que se imponen *pro quota* a los usuarios, incluidas las empresas, mediante su inserción en la factura (de la electricidad).

---

[9](#) – Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 1996, sobre normas comunes para el mercado interior de la electricidad (DO L 27, p. 20).

---

[10](#) – El enunciado de objetivos es el siguiente: el desmantelamiento de las centrales nucleares y el cierre del ciclo del combustible nuclear; la producción de energía a partir de fuentes renovables; la financiación de regímenes tarifarios especiales; la financiación de las actividades de investigación y desarrollo; el bono eléctrico para clientes desfavorecidos; las ventajas para las empresas energívoras; la compensación para las pequeñas empresas eléctricas; las medidas de promoción de la eficacia energética; la compensación para entidades locales que albergan centrales nucleares; la compensación de los desequilibrios de los costes de transporte y de distribución; y las medidas de restauración de la calidad del servicio.

---

[11](#) – Decisión de la Comisión C(2004) 4333/8, de 1 de enero de 2004.

---

[12](#) – DO 2014, C 200, p. 1.

---

[13](#) – En el ámbito de los impuestos especiales se combinan directivas específicas que armonizan las bases imponibles y los tipos mínimos de gravamen para los productos sometidos a estos impuestos especiales (como es el caso de la Directiva 2003/96 para los hidrocarburos y la electricidad), con una directiva general que fija el régimen común aplicable a la producción, la tenencia, la circulación y los controles de los productos sometidos a impuestos especiales (la Directiva 2008/118). Véanse, Maitrot de la Motte, A., *Droit fiscal de l'Union européenne*, Bruylant, Bruselas, 2012, pp. 386 y ss.; Becker, F.; Cazorla, L.M.; Martínez-Simancas, J., *Los tributos del sector eléctrico*, Aranzadi, Pamplona, 2013; Rozas Valdés, J.A., «El modelo español de sistema financiero eléctrico a la luz del derecho comunitario», *Quincena fiscal*, 2015, n.º 3, pp. 55 a 84.

---

[14](#) – Esta disposición es poco clara, según la doctrina especializada. Véase, por ejemplo, Berlin, D., *Politique fiscale, vol. I, Commentaire J. Mégret*, Éditions de l'Université de Bruxelles, 2012, p. 561.

---

[15](#) – Por esta razón, el artículo 39, apartado 3, del Decreto-ley de 2012 y las Directrices Ministeriales de 2013 recogen las ventajas a favor de las empresas energívoras en materia de los CGSE, al margen de las reducciones impositivas que el Estado italiano pueda concederles, previstas por el artículo 39, apartado 2, del Decreto-ley de 2012, pero que no se desarrollaron ni se aplicaron.

---

[16](#) – Sentencia Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774), apartado 107 y jurisprudencia allí citada. También el Tribunal de Justicia ha entendido que las disposiciones relativas

a las exenciones plasmadas en la Directiva 2003/96 deben recibir una interpretación autónoma, basada en su tenor y en los objetivos que persigue esa Directiva (sentencias *Systeme Helmholtz*, C-79/10, EU:C:2011:797, apartado 19; y *Jan de Nul*, C-391/05, EU:C:2007:126, apartados 20 a 23).

---

[17](#) – Sentencia *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 56.

---

[18](#) – La contribución sobre la electricidad aplicada por la Región de Bruselas Capital se valoró como impuesto indirecto, porque fue concebida y puesta en práctica para ser repercutida al consumidor final y las empresas suministradoras lo incluían en las facturas a los consumidores, en este caso, a las instituciones europeas (sentencia *Comisión/Bélgica*, C-163/14, EU:C:2016:4, apartados 39 y 48).

---

[19](#) – Asunto C-5/14 (EU:C:2015:354), apartados 58 y 59; y, por analogía, la sentencia *Comisión/Francia* (C-434/97, EU:C:2000:98), apartados 18 y 19.

---

[20](#) – Esas normas básicas afectan a la determinación de la base imponible, al cálculo de la cuota tributaria, al devengo y al control del impuesto (no se hallan entre ellas las disposiciones relativas a las exenciones).

---

[21](#) – Véanse las sentencias *Comisión/Francia* (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 19; *EKW y Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 31; y *Hermann* (C-491/03, EU:C:2005:157), apartado 16.

---

[22](#) – Asunto C-82/12 (EU:C:2014:108), apartados 20 y 21. Véanse también las sentencias *EKW y Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 30; y *Comisión/Francia* (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 26. En la primera de dichas sentencias la controversia versaba sobre el tramo autonómico del tipo de gravamen, añadido al tramo estatal, del impuesto español sobre las ventas minoristas de ciertos hidrocarburos, destinado a la financiación de algunas competencias transferidas a las Comunidades Autónomas.

---

[23](#) – Sentencias *EKW y Wein & Co.* (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 33; y *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 25.

---

[24](#) – *Transportes Jordi Besora* (C-82/12, EU:C:2014:108), apartados 30 a 32; y las conclusiones del abogado general *Wahl* presentadas en este mismo asunto (C-82/12, EU:C:2013:694), puntos 28 a 30.

---

[25](#) – Según el Gobierno italiano, solo se incorpora al presupuesto general del Estado un porcentaje del componente A2 de los CGSE del sistema eléctrico, el destinado al coste del desmantelamiento de las centrales nucleares.

---

[26](#) – Basta la similitud, no la identidad, ya que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia solo exige la

conformidad con el sistema general de la tributación en el derecho de la Unión. En ese sentido, la sentencia EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 47.

---

[27](#) – Esta condición implica que debe mostrar semejanzas con los impuestos especiales o con el IVA, pero no con ambos, ya que se trata de impuestos indirectos, pero de características bien diferenciadas. Como señaló el Tribunal de Justicia en su sentencia EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 44, «el IVA y los impuestos especiales presentan algunas características incompatibles. Así, el primero es proporcional al precio de los bienes que grava, mientras que los segundos se calculan, con carácter principal, sobre el volumen del producto. Además, el IVA se percibe en cada fase del proceso de producción y de distribución (el impuesto abonado anteriormente con ocasión de la operación precedente es en principio deducible), mientras que los impuestos especiales se devengan cuando se despachan a consumo los productos gravados (sin que exista un mecanismo similar de deducción). Finalmente, el IVA se caracteriza por su generalidad, mientras que el impuesto especial solo recae sobre productos determinados».

---

[28](#) – Asunto C-262/12 (EU:C:2013:851), apartados 28 y 37.

---

[29](#) – Asunto C-275/13 (EU:C:2014:2314), apartado 31. El Tribunal Supremo español había expresado en este caso sus dudas sobre el origen estatal de los fondos percibidos por Elcogás, porque el mecanismo de financiación no pertenecía en sentido estricto a las categorías de impuesto, exacción fiscal o tasa parafiscal, sino a la de coste adicional del sistema eléctrico.

---

[30](#) – El mecanismo español del asunto Elcogás se parece mucho al sistema italiano de CGSE, ya que la tarifa final aplicada a los consumidores de energía eléctrica y a los usuarios de redes de transporte y distribución se componía de una partida que, junto con el precio de la energía, servía para retribuir tanto la energía suministrada y la utilización de las redes a las empresas del sector eléctrico acreedoras como los demás «costes permanentes del sistema», entre los que figuraba la aportación a Elcogás. Además, el «fondo común» financiado por los consumidores de energía eléctrica y usuarios de las redes se repartía a *posteriori* mediante un mecanismo de liquidación de pagos, gestionado por un organismo de naturaleza estatal, que percibía esos fondos y calculaba y liquidaba, conforme a los criterios legales y sin ninguna potestad discrecional, las cantidades que correspondían a cada beneficiario del sistema (auto Elcogás, C-275/13, EU:C:2014:2314, apartados 15 y 16). Véase en el mismo sentido el auto Alcoa Transformazioni/Comisión (C-604/14 P, EU:C:2016:54), pronunciado más tarde.

---

[31](#) – C-194/09 P, EU:C:2011:497, apartado 14.

---

[32](#) – C-333/07, EU:C:2008:764.

---

[33](#) – Véanse, por ejemplo, las conclusiones del abogado general Mengozzi presentadas en el asunto Essent Netweerk Noord (C-206/06, EU:C:2008:33), puntos 40 a 44, en las que cataloga como exacción parafiscal (encadrable en el concepto de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana o tributo interno) un suplemento tarifario neerlandés, de carácter transitorio, sobre el consumo de electricidad y recaudado por los gestores de la red, entregado por estos últimos a una sociedad, que



es la filial común de los productores nacionales de electricidad. Esta sociedad estaba obligada, en virtud de dicha normativa, a destinar una parte del rendimiento a cubrir los costes de transición a la competencia, derivados de inversiones realizadas por la propia sociedad o por las empresas productoras antes de la apertura del mercado a la competencia, así como a entregar al Estado el eventual excedente. Según el abogado general Mengozzi el suplemento controvertido presenta características que lo distinguen de un tributo clásico (punto 41 de sus conclusiones).

---

[34](#) – Véanse los trabajos de Lavilla Rubira, J.J., «Prestaciones patrimoniales públicas no tributarias impuestas a las empresas que operan en el sector eléctrico», pp. 69 a 102; y de Gómez-Ferrer Rincón, R., «Las prestaciones patrimoniales de carácter público y naturaleza no tributaria», pp. 31 a 67, en la obra López Ramón, F. (ccord.), *Las prestaciones patrimoniales públicas no tributarias y la resolución extrajudicial de conflictos*, Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid, 2015.

---

[35](#) – La sentencia *Air Transport Association of America y otros* (C-366/10, EU:C:2011:864), apartado 143, afirma en relación con el régimen de comercio de derechos de emisión de la Unión que, «a diferencia de un derecho, de un gravamen o de una tasa que grave el consumo de combustible, el régimen aplicado por la Directiva 2003/87, en la versión modificada por la Directiva 2008/101, además de que *no pretende crear un ingreso en favor de los poderes públicos*, no permite en modo alguno determinar, basándose en una base imponible y en un tipo definidos a priori, el importe que se devengará por tonelada de combustible consumido por todos los vuelos realizados en un año natural» (sin cursivas en el original). De esta aseveración se colige, a *sensu contrario*, que la existencia de un tributo requiere en el derecho de la Unión que se genere un ingreso público.

---

[36](#) – En la sentencia *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185), apartado 23, el Tribunal de Justicia analizó una cotización de formación profesional que debían pagar las sociedades, en función de sus costes salariales. Los ingresos de esa cotización se asignaban a una sección del fondo para el mercado de trabajo que proporcionaba ayudas a los establecimientos de formación profesional en Hungría. Para el Tribunal de Justicia, el hecho de que la cotización se pagara a un fondo separado del presupuesto central del Estado, dedicado a un uso particular, no permitía excluirla del ámbito de la fiscalidad. Los fondos obtenidos con la cotización eran, en aquel caso, ingresos públicos recaudados por las autoridades húngaras, únicamente con la peculiaridad de que se destinaban a una partida específica del presupuesto.

---

[37](#) – Respecto a los productos energéticos excluidos del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, el Tribunal de Justicia ha afirmado que los Estados miembros están en principio autorizados para gravarlos, siempre que ejerzan su potestad con arreglo al derecho de la Unión (sentencias *Fendt Italiana*, C-145/06 y C-146/06, EU:C:2007:411, apartados 38 y 41; y X, C-426/12, EU:C:2014:2247, apartado 30).

---

[38](#) – Concretamente, cuando se trate de «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».