



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 3 de abril de 2014*

«Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos — Productos no mencionados en la Directiva 2003/96/CE — Concepto de “combustible o carburante equivalente”»

En los asuntos acumulados C-43/13 y C-44/13,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resoluciones de 14 de noviembre de 2012, recibidas en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2013, en los procedimientos entre

Hauptzollamt Köln

y

Kronos Titan GmbH (Asunto C-43/13),

y

Hauptzollamt Krefeld

y

Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (Asunto C-44/13),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan (Ponente), J. Malenovský, y las Sras. A. Prechal y K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: M. Niilo Jääskinen;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Hauptzollamt Köln, por el Sr. J. Krebs, en calidad de agente;
- en nombre de Kronos Titan GmbH, por los Sres. W. Meilicke y D.E. Rabbac, Rechtsanwälte;
- en nombre de Hauptzollamt Krefeld, por la Sra. X. Konoplev, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: alemán.

- en nombre de Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH, por los Sres. D. Schiebold y N. Liebheit, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. A. Cunha y el Sr. R. Collaço, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Barslev y el Sr. W. Mölls, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de diciembre de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 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 (DO L 283, p. 51).
- 2 Dichas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, el Hauptzollamt Köln (Oficina principal de aduanas de Colonia) y Kronos Titan GmbH (en lo sucesivo, «Kronos») y, por otra, el Hauptzollamt Krefeld (Oficina principal de aduanas de Krefeld) y Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service GmbH (en lo sucesivo, «RRBS»), en relación con el nivel de imposición aplicable, por un lado, al tolueno y, por otro, al *white spirit* y al aceite ligero Exxsol D60, productos que Kronos y RRBS utilizan respectivamente como combustibles.

Marco jurídico

Directiva 2003/96

- 3 Los considerandos 2 a 6, 9, 17 y 18 de la Directiva 2003/96 tienen el siguiente tenor:
 - «(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.
 - (3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.
 - (4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.
 - (5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.
 - (6) De conformidad con el artículo 6 del Tratado [CE], las exigencias de la protección del medio ambiente deben integrarse en la definición y la aplicación de las demás políticas de la Comunidad.

[...]

(9) Conviene dejar a los Estados miembros la flexibilidad necesaria para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales.

[...]

(17) Es necesario establecer niveles mínimos comunitarios de imposición diferentes, según cual sea la utilización de los productos energéticos y de la electricidad.

(18) Los productos energéticos utilizados como carburantes para ciertos fines industriales y comerciales y aquellos utilizados como combustibles son gravados generalmente a niveles inferiores a los aplicables a los productos energéticos utilizados como carburantes.»

4 El artículo 1 de la Directiva 2003/96 dispone que los Estados miembros someterán a impuestos los productos energéticos y la electricidad de conformidad con dicha Directiva.

5 El artículo 2 de esta Directiva contiene, en sus apartados 1, 3 y 5, las disposiciones siguientes:

«1. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “productos energéticos” los productos especificados a continuación:

a) [...]

b) los productos de los códigos NC [...] 2704 a 2715;

c) los productos de los códigos NC 2901 y 2902;

[...]

3. Cuando estén destinados a ser utilizados, puestos a la venta o utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción, los productos energéticos para los que la presente Directiva no especifique ningún nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo aplicable al combustible para calefacción o al carburante de locomoción equivalente.

Además de los productos gravados a que se refiere el apartado 1, también será gravado como carburante cualquier producto destinado al consumo, puesto a la venta o utilizado como carburante o como aditivo o para aumentar el volumen final de los carburantes.

Además de los productos gravables enumerados en el apartado 1, cualquier otro hidrocarburo, con excepción de la turba, destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado para calefacción, se gravará con el mismo tipo impositivo aplicable al producto energético equivalente.

[...]

5. Los códigos de la nomenclatura combinada a que se hace referencia en la presente Directiva son los del Reglamento (CE) n° 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común [DO L 279, p. 1].

[...]»

6 El artículo 4 de citada Directiva es del siguiente tenor:

«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.»

7 Los artículos 7 y 8 de la citada Directiva disponen que los niveles mínimos de imposición aplicables a los carburantes y a los productos utilizados como carburante, respectivamente, serán los establecidos en el anexo I, cuadros A o B, de la misma Directiva. Según el artículo 9 de ésta, los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles figuran en el citado anexo, cuadro C.

8 Ninguno de estos cuadros contiene niveles relativos al tolueno (código NC 2902 30 00) ni al *white spirit* ni al aceite ligero (estos dos últimos pertenecientes al código NC 2710 11 21).

- 9 El anexo I, cuadro C, de la Directiva 2003/96 tiene el siguiente contenido:

Cuadro C. — Niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción y a la electricidad

	Utilización con fines profesionales	Utilización sin fines profesionales
Gasóleo (en euros por 1 000 l) Códigos NC 2710 19 41 a 2710 19 49	21	21
Fuelóleo pesado (en euros por 1 000 kg) Códigos NC 2710 19 61 a 2710 19 69	15	15
Queroseno (en euros por 1 000 l) Códigos NC 2710 19 21 y 2710 19 25	0	0
GLP (en euros por 1 000 kg) Códigos NC 2711 12 11 a 2711 19 00	0	0
Gas natural (en euros por gigajulio, valor calorífico bruto) Códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00	0,15	0,3
Carbón y coque (en euros por gigajulio) Códigos NC 2701, 2702 y 2704	0,15	0,3
Electricidad (en euros por Mwh) Código NC 2716	0,5	1,0

Derecho alemán

- 10 El artículo 2 de la Energiesteueresetz (Ley del impuesto sobre la energía) de 15 de julio de 2006 (en lo sucesivo, «EnergieStG»), en su versión en vigor durante los años 2007 y 2008, fechas de los litigios principales, dispone:

«(1) El impuesto ascenderá,

1. para 1.000 litros de gasolina de las subpartidas 2710 11 41 a 2710 11 49 de la [NC]

[...]

- b) con un contenido máximo de azufre de 10 mg/kg, a 654,50 [euros]

[...]

(3) Como excepción a lo dispuesto en los puntos 1 y 2, el impuesto asciende a [...] [continúa con una lista detallada de cinco partidas, algunas con una subpartida, y los tipos impositivos, sustancialmente inferiores, correspondientes a cada una de ellas, mencionando en particular los gasóleos de las subpartidas 2710 19 41 a 2710 19 49 de la NC, así como el fuelóleo de las subpartidas 2710 19 61 a 2710 19 69 de la NC],

cuando sean utilizados como combustible o declarados para tal fin. [...]

(4) Los productos energéticos distintos a los mencionados en los apartados 1 a 3 están gravados por el mismo impuesto que los productos energéticos más próximos por su naturaleza y por su finalidad de uso. [...]»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Hechos del litigio principal en el asunto C-43/13

- 11 Kronos fabrica polvo de dióxido de titanio, denominado «pigmento blanco». Para provocar la reacción química deseada, la temperatura debe alcanzar los 1.650 grados Celsius. Kronos obtiene esa temperatura pulverizando tolueno en el oxígeno insuflado en un quemador.
- 12 Durante el año 2007, Kronos declaró al Hauptzollamt Köln un importe de 1,1 millones de euros aproximadamente en concepto de impuesto sobre la energía por la utilización del tolueno. A tal efecto, siguiendo la opinión jurídica del Hauptzollamt Köln, aplicó un tipo impositivo de 654,50 euros/1.000 kilogramos. Ese tipo se fija en el artículo 2, apartado 1, número 1, letra b), de la EnergieStG para la gasolina incluida en las subpartidas 2710 11 41 a 2710 11 49 de la NC, con un contenido máximo de azufre de 10 mg/kg. Al mismo tiempo, Kronos interpuso recurso administrativo contra su declaración, solicitando la aplicación de uno de los tipos impositivos sustancialmente inferiores que se establecen en el artículo 2, apartado 3, de la EnergieStG para otros productos energéticos utilizados como combustibles.
- 13 Afirma que, habida cuenta de que el tolueno no figura en el artículo 2 de la EnergieStG, por lo tanto, con arreglo al apartado 4 de dicho artículo, debe aplicarse el tipo impositivo del producto energético más próximo por su naturaleza y por su finalidad de uso.
- 14 Tras la desestimación de su recurso administrativo, interpuso un recurso contencioso ante el Finanzgericht, el cual sostuvo que debía tenerse en cuenta el artículo 2, apartado 3, párrafos primero y tercero, de la Directiva 2003/96. Dicho órgano consideró que, dado que el tolueno se utiliza como combustible, el tipo impositivo no podía resultar, según una interpretación del artículo 2 de la EnergieStG conforme a dicha disposición de la citada Directiva, del artículo 2, apartado 1, de la EnergieStG, sino que debía basarse en el artículo 2, apartado 3, de esa Ley, ya que esta disposición es la única que establece tipos impositivos para los combustibles.
- 15 El Hauptzollamt Köln interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof contra la sentencia del Finanzgericht.

Hechos del litigio principal en el asunto C-44/13

- 16 RRBS fabrica revestimientos para superficies empleando un procedimiento térmico. A tal efecto, utiliza *white spirit* adquirido en bidones no sujetos a gravamen (subpartida 2710 11 21 de la NC) y el aceite ligero Exxsol D60 incluido en la misma partida como combustibles.

- 17 Mediante liquidaciones practicadas el 1 de diciembre de 2008 y el 7 de diciembre de 2009 correspondientes a los ejercicios 2007 y 2008, el Hauptzollamt Krefeld estableció para el *white spirit* y el aceite ligero Exxsol D60 un impuesto sobre la energía por un importe total de 134 747,70 euros, según un tipo impositivo de 654,50 euros/1.000 kilogramos. Ese tipo se fija en el artículo 2, apartado 1, número 1, letra b), de la EnergieStG para la gasolina incluida en las subpartidas 2710 11 41 a 2710 11 49 de la NC, con un contenido máximo de azufre de 10 mg/kg. Tras desestimarse su recurso administrativo, RRBS interpuso un recurso contencioso por el que solicitaba la aplicación de uno de los tipos impositivos sustancialmente inferiores establecidos en el artículo 2, apartado 3, de la EnergieStG para otros productos energéticos utilizados como combustibles.
- 18 Sostiene que, habida cuenta de que el *white spirit* y el aceite ligero Exxsol D60 no figuran en el artículo 2 de la EnergieStG, por lo tanto, con arreglo al apartado 4 de dicho artículo, debe aplicarse el tipo impositivo del producto energético más próximo por su naturaleza y por su finalidad de uso.
- 19 Se interpuso recurso contencioso ante el Finanzgericht, el cual consideró que debía tenerse en cuenta el artículo 2, apartado 3, párrafos primero y tercero, de la Directiva 2003/96. Según dicho órgano jurisdiccional, dado que el *white spirit* y el aceite ligero Exxsol D60 se utilizan como combustibles, el tipo impositivo no podía, según una interpretación del artículo 2 de la EnergieStG conforme a dicha disposición de la citada Directiva, derivarse del artículo 2, apartado 1, de la EnergieStG, sino del artículo 2, apartado 3, de la EnergieStG, ya que esta disposición es la única que establece tipos impositivos para los combustibles.
- 20 El Hauptzollamt Krefeld interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente contra la sentencia del Finanzgericht.

Cuestión prejudicial

- 21 El órgano jurisdiccional remitente, aunque se inclina a considerar que la elevada imposición de los productos de que se trata a pesar de su uso como combustibles es conforme con las exigencias de la Directiva 2003/96, estima, sin embargo, que no existe certeza sobre dicha conformidad.
- 22 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender los procedimientos y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente, redactada en términos idénticos en ambos asuntos:

«¿Exige el artículo 2, apartado 3, de la [Directiva 2003/96] que en la imposición de productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se aplique un tipo impositivo que el Derecho nacional ha establecido para la utilización de un producto energético como combustible, siempre que dicho producto energético distinto también sea utilizado como combustible? O bien, cuando el producto energético distinto sea equivalente a un producto energético determinado en su utilización como combustible ¿puede aplicarse el tipo impositivo establecido en el Derecho nacional para este último producto energético, aunque se trate de un tipo impositivo uniforme que no considera la utilización como carburante o como combustible?»

Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

- 23 Mediante auto de 7 de febrero de 2013, el Presidente del Tribunal de Justicia ordenó acumular los asuntos C-43/13 y C-44/13 a efectos de las fases escrita y oral y de la sentencia.

Sobre la cuestión prejudicial

- 24 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, en esencia, que se dilucide cómo debe interpretarse el requisito que figura en el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96, según el cual los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo aplicable al combustible o al carburante equivalente.
- 25 Con carácter preliminar, debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho de la Unión, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencia *Spedition Welter*, C-306/12, EU:C:2013:650, apartado 17 y la jurisprudencia citada).
- 26 En cuanto a los términos del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96, es cierto que varias versiones lingüísticas, a saber, en particular, las versiones española, alemana, inglesa, francesa e italiana, citan a efectos de la determinación del nivel de imposición aplicable «la utilización» como primer criterio, mientras que el criterio del producto «equivalente» sólo se menciona posteriormente. Esa secuencia puede sugerir que es preciso, en primer lugar, examinar cuál es la utilización concreta del producto de que se trata y, sólo en segundo lugar, determinar qué producto de referencia es «equivalente».
- 27 Habida cuenta de que el orden de presentación de los citados criterios no es, sin embargo, común a todas las versiones lingüísticas de la Directiva 2003/96, procede comprobar si el contexto y las finalidades de la disposición controvertida en el litigio principal confirman la preponderancia de la utilización concreta del producto sobre el criterio de la equivalencia.
- 28 Por lo que se refiere al contexto de la disposición controvertida en el litigio principal, es preciso señalar que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una distinción neta entre los carburantes y los combustibles. Esta distinción, introducida por los considerandos 17 y 18 de dicha Directiva, es aplicada, en particular, por los artículos 7 a 9 de ésta, relativos a las modalidades de fijación de los niveles mínimos de imposición aplicables, por una parte, a los combustibles y, por otra, a los carburantes y a los productos utilizados como carburantes con fines industriales y comerciales específicos.
- 29 Al referirse a los productos utilizados como carburantes, el artículo 8 de la Directiva 2003/96 contribuye a aclarar la función garantizada por el criterio de la utilización en el contexto de dicha Directiva, a saber, la de poder gravar un producto determinado según la utilización que se haga de él, bien como carburante, bien como combustible.
- 30 Por lo tanto, es preciso considerar que la sistemática de la Directiva 2003/96 se basa en una distinción neta entre los carburantes y los combustibles en función, en particular, del criterio de la utilización.
- 31 En cuanto a las finalidades perseguidas por el régimen en el que se enmarca la disposición controvertida en el litigio principal, es preciso señalar que de los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2003/96 resulta que el legislador de la Unión ha tratado de garantizar, mediante la distinción entre los carburantes y los combustibles y al prever un determinado número de tipos impositivos mínimos, el buen funcionamiento del mercado interior.
- 32 Pues bien, una interpretación del artículo 2, apartado 3, de la citada Directiva en el sentido de que los Estados miembros están obligados a aplicar a todo producto utilizado como carburante o como combustible un tipo impositivo previsto para otro carburante u otro combustible, respectivamente, permite aproximar los regímenes impositivos nacionales, evitando que un mismo producto sea gravado en algunos Estados miembros como carburante mientras que, en otros Estados miembros, quedaría sujeto al tipo de un combustible. Interpretado de este modo, el mecanismo establecido por dicha disposición contribuye al buen funcionamiento del mercado interior.

- 33 A mayor abundamiento, la interpretación del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 en el sentido de que el criterio de la utilización como carburante o combustible es determinante permite excluir eventuales distorsiones de la competencia entre dos productos que se utilizan para los mismos fines.
- 34 Así pues, en una primera fase, procede determinar la utilización como carburante o como combustible que se hace del producto de que se trata antes de establecer, en una segunda fase, según el caso, el carburante o el combustible equivalente en el sentido de esa disposición.
- 35 Como el Abogado General señaló en el punto 48 de sus conclusiones, el concepto de «equivalencia de producto» debe interpretarse, en la medida en que sea posible, desde la perspectiva de la sustituibilidad o intercambiabilidad de los productos energéticos de que se trate. Por lo tanto, en el asunto principal es necesario comprobar si uno de los productos que figuran en el anexo I, cuadro C, de la Directiva 2003/96 podría haber sido utilizado como sustituto de tales productos energéticos para obtener el resultado perseguido en ese caso. De esta manera, se garantiza que dos productos que cumplen la misma función se gravan al mismo nivel.
- 36 Procede precisar también que, en la medida en que haya sustitución en el sentido del apartado precedente, se ha de identificar, según los casos, el carburante o el combustible que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, resulte más próximo al producto de que se trate. De este modo, se cumple la obligación de distinguir entre los carburantes y los combustibles en el caso de los productos para los cuales no se han especificado individualmente niveles mínimos de imposición en el ámbito de la Unión Europea.
- 37 De lo antedicho resulta que el «combustible o el carburante equivalente» en el sentido del artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe determinarse, en primer lugar, en función de la utilización, como combustible o como carburante, que se haga del producto en cuestión, antes de identificar el carburante o el combustible que figura en el cuadro pertinente del anexo I de la Directiva 2003/96 al que sustituye dicho producto efectivamente en su utilización o, en su defecto, el que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo.
- 38 Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el requisito que figura en el artículo 2, apartado 3, de la Directiva 2003/96, según el cual los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible o al carburante equivalente, debe interpretarse en el sentido de que, en una primera fase, procede determinar si el producto de que se trata se utiliza como carburante o como combustible antes de identificar, en una segunda fase, el carburante o el combustible, de entre los que figuran en el correspondiente cuadro del anexo I de dicha Directiva, al que, según los casos, sustituye efectivamente en su utilización o, en su defecto, el carburante o el combustible de entre aquellos que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo.

Costas

- 39 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

El requisito que figura en el artículo 2, apartado 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, según el cual los productos energéticos distintos de aquellos para los cuales dicha Directiva especifica un nivel de imposición se gravarán, en función de su utilización, con el mismo tipo impositivo aplicable al combustible o al carburante equivalente, debe interpretarse en el sentido de que, en una primera fase, procede determinar si el producto de que se trata se utiliza como carburante o como combustible antes de identificar, en una segunda fase, el carburante o el combustible, de entre los que figuran en el correspondiente cuadro del anexo I de dicha Directiva, al que, según los casos, sustituye efectivamente en su utilización o, en su defecto, el carburante o el combustible de entre aquellos que, por su naturaleza y por su finalidad de uso, le resulte más próximo.

Firmas