



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. TANCHEV
presentadas el 22 de febrero de 2018¹

Asunto C-31/17

**Cristal Union, sucesora legal de Sucrierie de Toury SA
contra
Ministre de l'Économie et des Finances**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)]

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2003/96/CE — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Artículo 14, apartado 1, letra a), — Obligación de exención de imposición de los productos energéticos utilizados para producir electricidad — Artículo 15, apartado 1, letra c) — Facultad de los Estados miembros de aplicar una exención total o parcial o reducciones en el nivel de imposición a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad — Aplicación conjunta de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c)»

1. En el presente asunto, se solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la aplicación de la Directiva 2003/96/CE² del Consejo a la electricidad producida mediante cogeneración.

2. La cogeneración es la generación simultánea de electricidad y energía térmica en un solo proceso.³ Una central eléctrica convencional produce electricidad mediante, por ejemplo, la quema de combustibles fósiles como el petróleo, carbón o gas natural para liberar calor. Dicho calor se utiliza para hervir agua con el fin de generar vapor. El vapor hace rotar una turbina que activa un generador, que a su vez produce electricidad. El problema de las centrales eléctricas convencionales es su baja eficiencia. En efecto, cuando se enfría el agua hervida para generar vapor se libera calor al ambiente. Dicho calor se desaprovecha. En cambio, una central de cogeneración recupera el calor que normalmente se pierde en la generación de electricidad para producir energía térmica útil. Por lo tanto, la cogeneración es más eficiente que la generación convencional de electricidad. También genera menores emisiones de gases de efecto invernadero.

3. La Directiva 2003/96 exige unos niveles mínimos de imposición para los productos energéticos utilizados como combustibles para calefacción o carburante de automoción⁴ (como el gas natural) y la electricidad.⁵

1 Lengua original: inglés.

2 Directiva 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).

3 Véase el artículo 2, punto 30, de la Directiva 2012/27/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de octubre de 2012, relativa a la eficiencia energética, por la que se modifican las Directivas 2009/125/CE y 2010/30/UE, y por la que se derogan las Directivas 2004/8/CE y 2006/32/CE (DO 2012, L 315, p. 1).

4 Véanse el considerando 22 y los artículos 7 a 9 de la Directiva 2003/96.

5 Véase el artículo 10 de la Directiva 2003/96.

4. Sin embargo, el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 obliga a los Estados miembros a eximir de imposición a los productos energéticos utilizados para producir electricidad. En consecuencia, no se podrá gravar dichos productos con impuestos especiales. Solo se podrá gravar con impuestos especiales la electricidad producida.

5. Además, el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 permite a los Estados miembros eximir total o parcialmente, o aplicar niveles de imposición reducidos, a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad. A diferencia del artículo 14, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, el artículo 15, apartado 1, letra c), no establece una obligación de exención. Por lo tanto, los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad solo están exentos de los impuestos especiales (o se les podrán aplicar niveles de imposición reducidos)⁶ si el Estado miembro de que se trata ejercita la facultad conferida por el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. Si el Estado miembro de que se trata no ejercita dicha facultad, tales productos estarán sujetos a los impuestos especiales. Con independencia de si se ejercita o no dicha facultad, la electricidad producida estará gravada por impuestos especiales (no se perciben impuestos especiales sobre la producción de calor puesto que la producción de calor queda fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96).⁷

6. Hay dos maneras de considerar el régimen fiscal que establece la Directiva 2003/96 para los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad.

7. Por una parte, se podría considerar que los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad entran exclusivamente dentro del ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. El régimen fiscal de dichos productos sería el descrito en el punto 5 anterior. Si se ejercita la facultad conferida por esa disposición, se aplicaría la exención a esos productos en su totalidad.

8. Por otra parte, podría considerarse que los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), y en el del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

9. En efecto, el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva se aplica a los productos energéticos «utilizados para producir electricidad». Dado que esta disposición no hace referencia al modo cómo se produce la electricidad, debería ser aplicable con independencia del modo de producción. Por consiguiente, los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad entrarían en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. Sin embargo, *solo la porción de esos productos utilizada para producir electricidad* entraría dentro del ámbito de aplicación de dicha disposición. En efecto, el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se aplica a los productos energéticos utilizados para producir *electricidad*, no calor. Tal como se expone en el punto 4 anterior, dicha porción estaría exenta de impuestos especiales, mientras que la electricidad producida estaría gravada por impuestos especiales.

10. La porción de esos productos utilizada para generar calor entraría en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96. Tal como se describe en el punto 5 anterior, esa porción solo estaría exenta de impuestos especiales si el Estado miembro de que se trata ejercita la facultad conferida por esa disposición. La electricidad producida estaría gravada por impuestos especiales con independencia de si se ejercita o no esa facultad.

6 En aras de la simplificación, en adelante me referiré a la facultad otorgada a los Estados miembros por el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 de «aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición» como su facultad de «eximir».

7 Véase el considerando 16 de la Directiva 2003/96.

11. En el presente asunto, se solicita al Tribunal de Justicia que decida entre los dos enfoques antes descritos. Concretamente, el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) pregunta al Tribunal de Justicia si, cuando se utilizan productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, se aplica únicamente el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, o si se aplican de forma conjunta los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.⁸

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

12. El artículo 4, apartado 1, de la Directiva 2003/96 dispone:

«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.»

13. De conformidad con el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2003/96:

«A partir del 1 de enero de 2004, los niveles mínimos de imposición aplicables a los combustibles para calefacción deberán fijarse tal y como se establece en cuadro C del anexo I.»

14. A tenor del artículo 10, apartado 1, de la Directiva 2003/96:

«A partir del 1 de enero de 2004 los niveles mínimos de imposición aplicables a la electricidad se fijarán tal y como se establece en el cuadro C del anexo I.»

15. El artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 establece lo siguiente:

«Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión], los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:

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

[...]».

⁸ Debo señalar que el Tribunal de Justicia ha dictaminado en dos ocasiones que la República Francesa ha infringido las obligaciones que tenía con arreglo a la Directiva 2003/96. En primer lugar, consideró que la República Francesa no había adoptado ninguna medida para la transposición de esa Directiva (sentencia de 29 de marzo de 2007, Comisión/Francia, C-388/06, no publicada, EU:C:2007:207). En segundo lugar, el Tribunal de Justicia declaró que la República Francesa no había adaptado su sistema de imposición sobre la electricidad a lo dispuesto en la Directiva 2003/96 a más tardar el 1 de enero de 2009, tal como se exigía en el artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de esa Directiva (sentencia de 25 de octubre de 2012, Comisión/Francia, C-164/11, no publicada, EU:C:2012:665).

16. El artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2003/96 estipula:

«Sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión], los Estados miembros podrán aplicar bajo control fiscal exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a:

[...]

c) los productos energéticos y la electricidad utilizados para la generación combinada de calor y electricidad;

[...]».

17. Con arreglo al artículo 21, apartado 5, de la Directiva 2003/96:

«A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en imposables en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor. [...]

[...]

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

[...]»

B. Normativa francesa

18. Con arreglo al artículo 266 *quinquies*, apartado 1, del Code des douanes (Código Aduanero), en su versión aplicable en el momento de los hechos:

«El gas natural incluido en el código NC 2711 21 00 está sujeto a un impuesto interior sobre el consumo que se devenga en el momento de la entrega al usuario final.»

19. No obstante, a tenor del artículo 266 *quinquies*, apartado 3, del Código Aduanero, en su versión aplicable desde el 1 de enero de 2006 al 31 de diciembre de 2006:

«[...]

Los suministros de gas estarán [...] exentos [del impuesto previsto en el apartado 1] cuando estén destinados a su utilización:

[...]

c) como combustible para la generación de electricidad, desde el 1 de enero de 2006, salvo que dichos suministros estén destinados a su utilización en las instalaciones a las que se refiere el artículo 266 *quinquies* A.»

20. Según el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero, en su versión aplicable en el momento de los hechos:

«Los suministros de gas natural [...] destinados a su utilización en instalaciones de cogeneración para la generación combinada de calor y electricidad [...] están exentos del [impuesto interior sobre el consumo] establecido en [...] el artículo 266 *quinquies* durante un período de cinco años desde su entrada en servicio. [...]

Dicha exención se aplicará a las instalaciones que entren en servicio a más tardar el 31 de diciembre de 2007. [...]

[...]»

21. El artículo 266 *quinquies*, apartado 3, del Código Aduanero fue modificado el 31 de diciembre de 2006⁹ en el sentido de que los suministros de gas natural destinados a su utilización en instalaciones de cogeneración estaban exentos del impuesto establecido en el apartado 1 de dicha disposición a condición de que, en primer lugar, el productor que explotara la instalación en cuestión no fuera parte de un contrato que impusiera a determinados distribuidores¹⁰ una obligación de compra, y en segundo lugar, que el productor hubiera renunciado a la exención prevista en el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero.

22. Con arreglo al artículo 266 *quinquies*, apartado 3, del Código Aduanero, en su versión aplicable desde el 31 de diciembre de 2006:

«[...]

Los suministros de gas están [...] exentos [del impuesto previsto en el apartado 1] cuando estén destinados a su utilización:

[...]

c) como combustible para la generación de electricidad, a partir del 1 de enero de 2006.

La exención prevista en el apartado 3, letra c), no será de aplicación a los suministros de gas destinados a su utilización en las instalaciones a las que se refiere el artículo 266 *quinquies* A. Sin embargo, los productores cuya instalación no sea objeto de un contrato para la compra de electricidad celebrado al amparo del artículo 10 de la Ley n.º 2000-108, de 10 de febrero de 2008, sobre la modernización y el desarrollo del servicio público de suministro eléctrico, o al que se haga referencia en el artículo 50 de dicha Ley, se beneficiarán del régimen establecido en el apartado 3, letra c), siempre y cuando renuncien a su derecho a la exención del impuesto interior previsto en el artículo 266 *quinquies* A.»

II. Antecedentes de hecho, procedimiento principal y cuestión prejudicial

23. La sociedad francesa Sucrerie de Toury SA (en lo sucesivo, «Sucrerie de Toury»), cuya sucesora legal es Cristal Union, explota en Francia una instalación de generación combinada de calor y electricidad, para la cual utiliza gas natural como combustible. El calor y la electricidad producidos se utilizan a su vez para la producción de azúcar.

⁹ Solo se modificó el artículo 266 *quinquies*, apartado 3, del Código Aduanero. No se modificó el apartado 1 de esa disposición.

¹⁰ Como, por ejemplo, Électricité de France.

24. Sucrerie de Toury obtiene gas natural de terceros. Por lo que se refiere al gas natural adquirido desde el 1 de enero de 2006 hasta el 25 de diciembre de 2007, el proveedor de Sucrerie de Toury abonó el impuesto previsto en el artículo 266 *quinquies* del Código Aduanero (en lo sucesivo, «impuesto interior»). A continuación, el importe correspondiente al impuesto interior fue repercutido a Sucrerie de Toury como parte del precio de compra del gas natural.

25. Sucrerie de Toury considera que esos suministros de gas natural deberían haber estado exentos del impuesto interior. Por consiguiente, interpuso una demanda ante el tribunal administratif d'Orléans (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Orleans, Francia) solicitando una indemnización por la pérdida que alegó haber sufrido como consecuencia del retraso en la transposición de la Directiva 2003/96 por parte de la República Francesa.¹¹ Sucrerie de Toury solicitó una indemnización por daños y perjuicios por un importe de 98 768 euros, esto es, el importe abonado en concepto de impuesto interior durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 25 de diciembre de 2007.¹²

26. Mediante sentencia de 31 de enero de 2013, el tribunal administratif d'Orléans (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Orleans) desestimó la demanda interpuesta por Sucrerie de Toury.

27. El 29 de marzo de 2013, Sucrerie de Toury interpuso un recurso de apelación contra la sentencia del tribunal administratif d'Orléans (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Orleans) ante la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes, Francia).

28. Mediante sentencia de 18 de diciembre de 2014, la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes) desestimó el recurso de apelación. Dicho Tribunal dictaminó que el gas natural suministrado a Sucrerie de Toury entraba dentro del ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, y no dentro del ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva. Consideró que dichas disposiciones no se podían aplicar de forma conjunta dado que no era posible aplicar regímenes fiscales separados dependiendo de si el gas natural suministrado a Sucrerie de Toury se utilizaba para producir electricidad o para generar calor. Por lo tanto, el artículo 266 *quinquies* y el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero eran conformes con la Directiva 2003/96.

29. El 10 de febrero de 2015, Sucrerie de Toury interpuso un recurso contra la sentencia de la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación Contencioso-Administrativo de Nantes) ante el Conseil d'État (Consejo de Estado). Sucrerie de Toury alegó, en particular, que el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 se aplica únicamente a la porción de gas natural utilizada para la generación de calor, y que, en consecuencia, el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva es aplicable a la porción de gas natural utilizada para producir electricidad, de manera que los Estados miembros deben eximir la última porción del gravamen.

30. El Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Están comprendidos los productos energéticos utilizados para la producción combinada de calor y electricidad exclusivamente en el ámbito de la facultad de exención prevista en el artículo 15, apartado 1, letra c), de la [Directiva 2003/96], o están también comprendidos, por lo que respecta a la porción de dichos productos destinada a la producción de electricidad, en el ámbito de aplicación de la obligación de exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva?»

¹¹ Véase la nota 8 anterior.

¹² Según la sentencia de 18 de diciembre de 2014 de la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes), la demandante en el litigio principal sostuvo que «la pérdida que ha sufrido corresponde al importe del [impuesto interior] repercutido por sus proveedores durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 25 de diciembre de 2007, a saber, 98 768 euros».

31. Presentaron observaciones escritas la demandante en el litigio principal, el Gobierno francés, el Gobierno finlandés y la Comisión Europea. La demandante en el litigio principal, la República Francesa y la Comisión Europea también formularon alegaciones orales en la vista celebrada el 22 de noviembre de 2017.

III. Análisis

32. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad están exclusivamente comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, o si también están comprendidos, en lo referente a la porción de dichos productos utilizada para producir electricidad, en el ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

33. La demandante en el litigio principal sostiene que los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad entran dentro del ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 y, en lo tocante a la porción de esos productos utilizada para producir electricidad, dentro del ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

34. La demandante en el litigio principal se basa en un escrito remitido el 16 de mayo de 2011 por la Comisión a su representante legal. Dicho escrito señala que «el artículo 15, apartado 1, letra c), [de la Directiva 2003/96], que permite a los Estados miembros eximir en su totalidad a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad, no excluye a las instalaciones de cogeneración del ámbito de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, [de dicha Directiva], en lo referente a la porción de dichos productos utilizada para producir electricidad». De lo contrario, el régimen fiscal de los productos energéticos utilizados para producir electricidad mediante cogeneración resultaría, sin motivo, menos favorable que el de los productos energéticos utilizados para producir electricidad mediante métodos convencionales. Esta interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 es coherente con la lógica subyacente a dicha Directiva, a saber, evitar la doble imposición de la electricidad que se derivaría de la recaudación de impuestos especiales sobre i) los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y ii) la electricidad producida. Por lo tanto, la demandante considera que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 es aplicable a la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad, mientras que el artículo 15, apartado 1, letra c), de dicha Directiva es aplicable a la porción de dichos productos utilizada para generar calor.

35. El Gobierno francés afirma que los productos energéticos utilizados para la producción combinada de calor y electricidad están comprendidos exclusivamente en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

36. El Gobierno francés señala, en primer lugar, que la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse de forma estricta dado que establece una excepción a la obligación de gravar los productos energéticos establecida en dicha Directiva. En segundo lugar, el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva no dispone expresamente que, cuando se utilicen productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, la porción de dichos productos utilizada para producir electricidad entre dentro de su ámbito de aplicación. En cambio, el artículo 15, apartado 1, letra c), de dicha Directiva establece expresamente que es aplicable a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad. Esta última disposición no dispone que solo se aplique a la porción de dichos productos utilizada para la generación de calor. En tercer lugar, el artículo 14, apartado 1, letra e), de la propuesta de la

Comisión que se convertiría en la Directiva 2003/96¹³ (en lo sucesivo, «propuesta de la Comisión») permitía Estados miembros eximir «el calor generado durante la producción de electricidad». ¹⁴ El artículo 14, apartado 1, letra e), de la propuesta de la Comisión debe entenderse en el sentido de que permite a los Estados miembros eximir la porción de los productos energéticos utilizada para generar calor, mientras que el artículo 13 apartado 1, letra b), de dicha propuesta obligaba a los Estados miembros a eximir la porción de esos productos utilizada para producir electricidad. No obstante, el artículo 14, apartado 1, letra e), de la propuesta de la Comisión fue modificado de manera que la disposición correspondiente de la Directiva 2003/96, a saber, el artículo 15, apartado 1, letra c), ya no hace referencia al calor de forma separada. Por lo tanto, según el Gobierno francés, la intención del legislador de la Unión era permitir a los Estados miembros eximir en su totalidad, al amparo del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad. A su juicio, el legislador de la Unión no pretendía que los Estados miembros eximieran, al amparo del artículo 14, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, la porción de dichos productos utilizada para producir electricidad. En cuarto lugar, según el Gobierno francés, en la práctica resulta difícil distinguir la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad de la porción utilizada para la generación de calor.

37. El Gobierno finlandés y la Comisión están de acuerdo con la solución propuesta por la demandante en el litigio principal descrita en el punto 33 anterior.

38. Según la jurisprudencia, las disposiciones de la Directiva 2003/96 relativas a las exenciones deben recibir una interpretación autónoma, basada en su tenor y en los objetivos que persigue esa Directiva. ¹⁵

39. Por consiguiente, comenzaré examinando la redacción de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, que en mi opinión no permite extraer una conclusión en lo referente a si esas disposiciones deben aplicarse de forma conjunta. A continuación analizaré si la Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición de la electricidad, lo que, en mi opinión, es cierto (con la única excepción de las medidas medioambientales) y permite concluir que el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva es aplicable a la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad. Por último, demostraré que esa interpretación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 cumple los objetivos de dicha Directiva, a saber, el buen funcionamiento del mercado interior y la mejora de la protección medioambiental.

A. No es posible extraer conclusiones definitivas de la redacción de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96

40. En mi opinión, la cuestión de si los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 deben aplicarse de forma conjunta no puede responderse atendiendo exclusivamente a su redacción.

41. Por una parte, el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 establece que es aplicable a los productos energéticos «utilizados para la generación combinada de calor y electricidad». En cambio, el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva se refiere únicamente a los productos energéticos «utilizados para producir electricidad». La última disposición no hace ninguna referencia

¹³ Propuesta de Directiva del Consejo, de 12 de marzo de 1997, por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos [COM(97) 30 final].

¹⁴ El artículo 14, apartado 1, de la propuesta de la Comisión establece que «sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros podrán aplicar exenciones totales o parciales o reducciones del nivel de imposición a: [...] e) *el calor* generado durante la producción de electricidad; [...]» (el subrayado es mío).

¹⁵ Sentencias de 1 de abril de 2004, Deutsche See-Bestattungs-Genossenschaft (C-389/02, EU:C:2004:214), apartado 19; de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 22; de 1 de diciembre de 2011, Systeme Helmholtz (C-79/10, EU:C:2011:797), apartado 19; de 21 de diciembre de 2011, Haltergemeinschaft (C-250/10, no publicada, EU:C:2011:862), apartado 19, y de 13 de julio de 2017, Vakarų Baltijos laivų statykla (C-151/16, EU:C:2017:537), apartado 24.

expresa a la electricidad producida mediante cogeneración. Esto sugiere que el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 es *lex specialis* con respecto al artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva y que, como tal, la primera disposición se aplica en lugar de la última cuando los productos energéticos se utilizan para producir electricidad mediante cogeneración.¹⁶ Esta fue la postura adoptada por la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes).¹⁷

42. Asimismo, tal como señaló el órgano jurisdiccional remitente, el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 no establece que sea aplicable a los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad sin perjuicio de la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), a la porción de dichos productos utilizada para la producción de electricidad.¹⁸

43. Por otra parte, el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 no establece que se aplique «no obstante lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, letra a)» de dicha Directiva. En cambio, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, segunda frase, de la misma Directiva establece expresamente que se aplica «no obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 14». Por lo tanto, parece que, cuando el legislador de la Unión tuvo la intención de excluir la aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, lo hizo expresamente, y que, a falta de una exclusión expresa, dicha disposición es aplicable. Esto sugiere que el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 no establece una excepción al artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

44. Además, la frase introductoria del artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2003/96 señala que esa disposición se aplica «sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión]». Aunque esta frase, a diferencia de la redacción sugerida en el punto 42 anterior, no hace referencia expresa al artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, podría interpretarse, no obstante, como una referencia a dicha disposición. De este modo, sería posible una aplicación conjunta de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la misma Directiva, máxime cuando la frase introductoria del artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva también dispone que se aplica «sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión]».

45. Por último, el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 simplemente establece que se aplica a «los productos energéticos [...] utilizados para producir electricidad». Tal como se menciona en el punto 9 anterior, esta disposición no hace ninguna referencia al modo en el que se produce la electricidad, lo que sugiere que se aplica con independencia del modo de producción. Por lo tanto, abarcaría los productos energéticos utilizados para producir electricidad tanto mediante modos convencionales como no convencionales, como la cogeneración.

46. Por consiguiente, no se puede determinar, examinando la redacción de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, si deben aplicarse de forma conjunta. Por lo tanto, para poder responder a esta pregunta consideraré ahora la economía general y los objetivos de dicha Directiva.

16 Véase, por analogía, la sentencia de 15 de julio de 2010, Comisión/Reino Unido (C-582/08, EU:C:2010:429), apartado 35.

17 La resolución de remisión indica que «según [la cour administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes)], [...] la norma *especial* prevista en el artículo 15 [de la Directiva 2003/96] constituye una excepción a la norma *general* que prevé el artículo 14 [de dicha Directiva]» (el subrayado es mío).

18 La resolución de remisión indica que «la interpretación que sostiene la cour [administrative d'appel de Nantes (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nantes)], según la cual la norma especial prevista en el artículo 15 [de la Directiva 2003/96] constituye una excepción a la norma general que prevé el artículo 14 [de dicha Directiva], puede apoyarse en *el tenor literal del artículo 15, que no reserva expresamente la aplicación del artículo 14 a la cuota de gas consumido en la producción de electricidad*» (el subrayado es mío).

B. ¿Tiene la Directiva 2003/96 por objeto evitar la doble imposición de la electricidad?

47. La demandante en el litigio principal,¹⁹ el Gobierno finlandés²⁰ y la Comisión²¹ sostienen que la Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición de la electricidad. Por lo tanto, a su juicio, la obligación de exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva debería aplicarse a la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad mediante cogeneración. En efecto, si no se aplicara dicha exención, se produciría una doble imposición de la electricidad ya que se gravarían con impuestos especiales i) los productos energéticos utilizados para producir electricidad, y ii) la electricidad producida.

48. No cabe duda de que si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 no se aplicara a la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad mediante cogeneración, se produciría una doble imposición de la electricidad. En efecto, los productos energéticos utilizados para producir electricidad estarían sujetos a impuestos especiales y por lo tanto a los niveles mínimos de imposición establecidos en el artículo 9 y el cuadro C del anexo I de dicha Directiva (imposición sobre los insumos), mientras que la electricidad producida estaría sujeta a impuestos especiales y por tanto a los niveles mínimos de imposición fijados en el artículo 10 y el cuadro C del anexo I de la misma Directiva (imposición de la producción).

49. Se debe determinar si, tal como alegan la demandante en el litigio principal, el Gobierno finlandés y la Comisión, la Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición de la electricidad.

1. Solo la propuesta de la Comisión hace referencia expresa a la prevención de la doble imposición

50. Ni los considerandos ni las disposiciones de la Directiva 2003/96 hacen referencia expresa a la doble imposición de la electricidad.

51. La única referencia a la doble imposición de la electricidad se encuentra en la propuesta de la Comisión.²² En la exposición de motivos que acompañó a tal propuesta, la Comisión explicó que, en lo referente a la electricidad, «ha propuesto una armonización basada en la imposición de la producción» porque, en particular, de este modo la electricidad puede «comercializarse dentro del país o entre países sin tener que ser objeto de gravamen, *lo que evita la doble imposición en el país de consumo*».²³ Con el fin de evitar dicha doble imposición, la propuesta de la Comisión establece un

19 Según las observaciones escritas de la demandante en el litigio principal, «la interpretación propuesta por la demandante es perfectamente coherente con la lógica subyacente de la exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, que consiste en evitar que la electricidad sea doblemente gravada por impuestos especiales: el [impuesto interior] percibido sobre el gas utilizado para producir la electricidad, y después el impuesto interior sobre el consumo final de la electricidad».

20 Según las observaciones escritas del Gobierno finlandés, «dado que el propio consumo de electricidad está sometido a gravamen, se consideró que los productos energéticos que estaban destinados a su utilización para la producción de energía no estarían sujetos a una imposición separada. De este modo, se evita la doble imposición de la electricidad».

21 Según las observaciones escritas de la Comisión, «uno de los objetivos de la Directiva [2003/96] es la aplicación del principio de la “imposición única” de la electricidad [...]. El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva [2003/96] obliga a los Estados miembros a eximir de imposición a los productos energéticos utilizados para producir electricidad. Esto pretende evitar la doble imposición, que resultaría de la recaudación, al mismo tiempo, de un impuesto sobre la energía producida y de un impuesto sobre los productos energéticos utilizados para producir dicha energía.»

22 Véase la nota 13 anterior.

23 Véase la página 5 de la propuesta de la Comisión (el subrayado es mío).

régimen similar al que aparece en la Directiva 2003/96. En primer lugar, esa propuesta somete a los productos energéticos utilizados como combustible para calefacción y electricidad a impuestos especiales.²⁴ En segundo lugar, el artículo 13, apartado 1, letra b), de dicha propuesta establece la obligación de exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad.²⁵

2. Se permite la doble imposición por motivos medioambientales

52. Sin embargo, cabe preguntarse si la Directiva 2003/96 realmente pretende evitar la doble imposición de la electricidad.

53. En efecto, el artículo 14, apartado 1, letra a), frases segunda y tercera, de la Directiva 2003/96 permite a los Estados miembros establecer excepciones a la exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad prevista en la primera frase de dicha disposición. Según el artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, los Estados miembros podrán, «por motivos de política medioambiental», someter esos productos a gravamen. Cuando un Estado miembro ejercita esta opción, se produce una doble imposición de la electricidad dado que, con arreglo a la tercera frase de la misma disposición, los impuestos percibidos sobre los productos energéticos «no se tendrá[n] en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad».

54. Incluso cabe preguntarse si la intención de la Comisión era evitar la doble imposición de la electricidad. En efecto, las frases segunda y tercera del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 son idénticas a las frases segunda y tercera del artículo 13, apartado 1, letra b), de la propuesta de la Comisión.²⁶ Asimismo, en la exposición de motivos que acompañó a su propuesta, la Comisión, tras afirmar que se debería lograr la armonización con base en la imposición sobre la producción, no obstante señaló que «la imposición de la producción no permit[ía] a los Estados miembros diferenciar directamente los niveles de gravamen en función de la calidad medioambiental de los combustibles utilizados» y que, en consecuencia, se debería permitir a los Estados miembros «añadir *un impuesto adicional* (no armonizado) *sobre los insumos* en el caso de combustibles nocivos para el medio ambiente».²⁷

55. Esto condujo al Tribunal de Justicia, en el asunto Kernkraftwerke Lippe-Ems, a desestimar el argumento de que la Directiva 2003/96 prohíbe la percepción de impuestos especiales sobre los productos energéticos utilizados para producir electricidad y sobre la electricidad producida. El Tribunal de Justicia observó que «no [es posible] concluir la existencia de un principio que se oponga a la percepción simultánea de un impuesto sobre el consumo de energía eléctrica y de un impuesto que grave las fuentes de producción de esa energía. [...] De esta propuesta [de la Comisión] no resulta que [la imposición de los *inputs* y la imposición de los *outputs*] se excluyan, en principio, entre sí y la Comisión [...] admitió su complementariedad reservando, en dicha propuesta, la posibilidad de que los Estados miembros “añadan [al impuesto sobre el *output*] un gravamen al *input* (no armonizado) en el caso de combustibles indeseables desde el punto de vista medioambiental”».²⁸

24 Véanse el sexto guion del artículo 8 y el artículo 9 de la propuesta de la Comisión.

25 El artículo 13, apartado 1, de la propuesta de la Comisión tiene el siguiente tenor literal: «además de las disposiciones generales sobre las utilidades exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso: [...] b) los productos energéticos utilizados para producir electricidad y el calor generado durante dicha producción. Sin embargo, por motivos de política medioambiental, los Estados miembros podrán someter estos productos a gravamen sin tener que cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva. En tal caso, la imposición de estos productos no se tendrá en cuenta a los efectos del cumplimiento del nivel mínimo de imposición de la electricidad establecido en el artículo 9 de la presente Directiva [...]».

26 Véase la nota 25 anterior.

27 Véase la página 5 de la propuesta de la Comisión (el subrayado es mío).

28 Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 51.

3. La Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición, con la única excepción de las medidas medioambientales

56. No obstante lo anterior, considero que la Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición de la electricidad.

57. En efecto, tal como se expone en el punto 43 anterior y como alegó la Comisión,²⁹ cuando el legislador de la Unión tuvo la intención de excluir la aplicación de la exención de la imposición de los insumos establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), primera frase, de la Directiva 2003/96, lo hizo expresamente. Solo existen dos excepciones expresas a dicha exención, a saber, el artículo 14, apartado 1, letra a), frases segunda y tercera, de la Directiva 2003/96 y el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de dicha Directiva.

58. El artículo 21, apartado 5, párrafo tercero, de la Directiva 2003/96 permite a los Estados miembros eximir de imposición a la electricidad producida por pequeños productores «siempre que sometan a imposición los productos energéticos utilizados para la producción de dicha electricidad». Por consiguiente, en lo tocante a los pequeños productores de electricidad, se permite la imposición de los insumos pero no la doble imposición.

59. En consecuencia, solo se permite la doble imposición de la electricidad «por motivos de política medioambiental», con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), frases segunda y tercera, de la Directiva 2003/96. No se permite por otros motivos. Asimismo, de conformidad con la segunda frase de esa disposición, los Estados miembros «podrán» someter los productos energéticos a imposición de los insumos. No están obligados a hacerlo. De igual forma, al establecer los impuestos sobre insumos, los Estados miembros no están obligados a «cumplir los niveles mínimos de imposición establecidos en [la Directiva 2003/96]». Por lo tanto, los impuestos sobre los insumos percibidos con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de dicha Directiva pueden resultar en una doble imposición limitada.

60. También debo señalar que en 1999 el Parlamento modificó la propuesta de la Comisión de manera que el artículo 13, que establecía la obligación de exención, en particular, de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, fue suprimido, mientras que la electricidad todavía estaba sometida, de conformidad con el artículo 9 de dicha propuesta, al nivel mínimo de imposición. Asimismo, el Parlamento modificó la segunda disposición de manera que los Estados miembros estaban obligados a introducir un impuesto complementario basado en el contenido de carbono de los combustibles utilizados para producir electricidad.³⁰ No obstante, esas modificaciones, que hubieran resultado en la doble imposición de la electricidad, no fueron incorporadas a la redacción definitiva de dichas disposiciones (esto es, los artículos 10 y 14 de la Directiva 2003/96).

²⁹ Según las observaciones escritas de la Comisión, «la Directiva [2003/96] establece dos excepciones a la obligación de exención. En primer lugar, el artículo 14, apartado 1, letra a) [...]. En segundo lugar, el artículo 21, apartado 5, párrafo tercero [...]. Por lo tanto, cuando el legislador establece excepciones, las establece de forma expresa».

³⁰ Resolución legislativa, de 13 de abril de 1999, que contiene el dictamen del Parlamento Europeo sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el marco comunitario de imposición de los productos energéticos [COM(97)0030 — C4-0155/97 — 97/0111(CNS)] (DO 1999, C 219, p. 91). Véanse las enmiendas 21 y 24.

61. Por último, cabe destacar que durante los trabajos preparatorios la Presidencia del Consejo subrayó que la «regla general» era la imposición de la producción, no de los insumos, en el caso de la electricidad.³¹

62. Por consiguiente, en mi opinión, la Directiva 2003/96 tiene por objeto evitar la doble imposición de la electricidad, con la única excepción de las medidas adoptadas por los Estados miembros por motivos de política medioambiental.

63. Por lo tanto, considero que, cuando se utilizan los productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, la porción de esos productos utilizada para producir electricidad entra en el ámbito de aplicación de la obligación de exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. En efecto, si no se aplicara dicha disposición a esa porción de los productos, la electricidad producida mediante cogeneración estaría sujeta a doble imposición, situación que la Directiva 2003/96 pretende evitar. En mi opinión, someter esa porción de productos a gravamen difícilmente puede considerarse una medida adoptada «por motivos de política medioambiental» con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96, dado que la electricidad producida mediante cogeneración genera un ahorro de energía y menores emisiones de gases de efecto invernadero en comparación con la electricidad producida por medios convencionales.³² En cuanto a la porción de productos energéticos utilizada para generar calor, entra dentro del ámbito de la facultad de exención conferida a los Estados miembros por el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96.

64. Esta conclusión no se ve cuestionada por las constataciones del Tribunal de Justicia en el asunto Kernkraftwerke Lippe-Ems.³³ En efecto, la situación en el asunto Kernkraftwerke Lippe-Ems era muy específica y difería de la del presente asunto. En el asunto Kernkraftwerke Lippe-Ems, se preguntó al Tribunal de Justicia si la obligación de exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se aplicaba al combustible nuclear. Aunque ese combustible, tal como exige dicha disposición, es «utilizado para producir electricidad», no está enumerado entre los «productos energéticos» a los que se aplica la Directiva 2003/96, según su artículo 2, apartado 1.³⁴ Por consiguiente, el Tribunal de Justicia dictaminó que el combustible nuclear queda fuera del ámbito de aplicación de dicha Directiva y que, en consecuencia, no resulta aplicable la obligación de exención. El Tribunal de Justicia desestimó el argumento propuesto por la sociedad que explotaba la central nuclear de que se debería aplicar el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 «por analogía» al combustible nuclear utilizado para producir electricidad dado que dicha Directiva tenía por objeto evitar la doble imposición de la electricidad. En efecto, no cabe duda de que si el Tribunal de Justicia hubiera aplicado el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 al combustible nuclear

31 Véase el apartado 2 de la nota de la Presidencia del Consejo de 20 de abril de 2001, según el cual «una gran mayoría de los Estados miembros se ha mostrado a favor de la imposición de la producción (consumo) como *principio general* de la directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos. [...] Los Estados miembros favorables a la imposición de la producción también han reconocido la necesidad de permitir a los Estados miembros que lo deseen la posibilidad de aplicar también a los combustibles utilizados en la producción de electricidad una imposición basada en los insumos» (documento del Consejo 8085/01) (el subrayado es mío). Véase el apartado 2.3.4 de la propuesta de compromiso elaborada por la Presidencia del Consejo de 24 de abril de 2002, que señala que «la imposición de la producción (consumo) debería ser *la regla general* en la imposición de la electricidad. Sin embargo, este enfoque debería venir acompañado de la posibilidad de que los Estados miembros apliquen, adicionalmente, una imposición de los insumos basada en consideraciones medioambientales respecto de varios combustibles utilizados para la generación de electricidad» (documento del Consejo 7814/1/02 REV 1) (el subrayado es mío). Finalmente, véase el apartado 7.3 del Anexo del Informe de Situación de la Presidencia del Consejo de 20 de junio de 2002 (propuesta de orientaciones del Consejo sobre fiscalidad de la energía), en el que se afirma que «como *principio general*, se gravará la producción de electricidad. Adicionalmente, los Estados miembros que lo deseen podrían gravar los insumos para la producción de electricidad, en función de consideraciones medioambientales» (documento del Consejo 10195/02) (el subrayado es mío). Dichos documentos están disponibles en la página web del registro público del Consejo en la siguiente dirección: <https://register.consilium.europa.eu/>.

32 En cualquier caso, debo señalar que el Gobierno francés no alegó que, cuando se utilicen productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, el artículo 266 *quinquies* A, del Código Aduanero y el artículo 266 *quinquies*, apartado 3, de dicho Código sometan a dichos productos a gravamen «por motivos de política medioambiental» con arreglo al artículo 14, apartado 1, letra a), segunda frase, de la Directiva 2003/96.

33 Véase el punto 55 anterior.

34 El combustible nuclear controvertido consistía en isótopos específicos de plutonio y uranio. Véanse las conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:51), punto 42.

utilizado para producir electricidad, habría ampliado el ámbito de aplicación de dicha Directiva, vulnerando el artículo 2, apartado 1, de la misma.³⁵ En cambio, en el presente asunto, el gas natural es un «producto energético» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96.³⁶ Por consiguiente, al aplicar el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva a la porción del gas natural utilizada para producir electricidad mediante cogeneración, el Tribunal de Justicia no ampliaría el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

65. Tampoco se puede poner en entredicho mi conclusión expuesta en el punto 62 anterior por el hecho de que el artículo 13, apartado 1, letra b), de la propuesta de la Comisión, que establecía la obligación de exención de los «productos energéticos utilizados para producir electricidad y el calor generado durante dicha producción»,³⁷ fuera modificado de manera que el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se aplica únicamente a «los productos energéticos [...] utilizados para producir electricidad». En efecto, la intención de la Comisión, tal como se explica en la exposición de motivos que acompañó a su propuesta, era realizar una armonización con base en la imposición de la producción de la electricidad, con el fin de evitar la doble imposición.³⁸ No hay indicación alguna en dicha exposición de motivos de que la Comisión pretendiera limitar la armonización basada en la imposición de la producción *a la electricidad producida mediante cogeneración*.

66. Finalmente, cabe mencionar que el Parlamento, que fue consultado por segunda vez en septiembre de 2003 sobre la propuesta de Directiva,³⁹ modificó su artículo 15, apartado 1, de manera que dicha disposición establecía una obligación de exención en lugar de una facultad de exención.⁴⁰ La Directiva 2003/96 se adoptó sin incluir dicha enmienda. Sin embargo, en mi opinión esto no pone en entredicho mi conclusión expuesta en el punto 62 anterior. En efecto, en primer lugar, en septiembre de 2003, el Parlamento no modificó la obligación de exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la propuesta de Directiva.⁴¹ Por lo tanto, la enmienda al artículo 15, apartado 1, letra c), de la propuesta de Directiva solo podía resultar en la obligación de exención de la porción de los productos energéticos utilizada para generar calor. El hecho de que la enmienda no fuera incorporada solo significa que los Estados miembros tienen la facultad, no la obligación, de eximir esa porción de los productos. En segundo lugar, debo señalar que, tras la adopción de esa enmienda por el Parlamento, el representante de la Comisión declaró, en una reunión de los consejeros y agregados fiscales de las Representaciones Permanentes, que «no era recomendable modificar la propuesta de Directiva *en ese momento*» y que «la Comisión podría tener presentes las propuestas para cualquier modificación de la Directiva».⁴² Esto sugiere que —al menos por lo que respecta a la Comisión— no se examinó esa enmienda en cuanto al fondo y que no se incorporó principalmente por el momento en que fue presentada.

35 Sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartados 47, 48, 50 y 51.

36 En efecto, el artículo 2, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96 hace referencia a «los productos de los códigos NC [...] 2704 a 2715», y los códigos NC 2711 11 00 y 2711 21 00 corresponden al gas natural. Los códigos de la nomenclatura combinada («códigos NC») se establecen en el Reglamento (CEE) n.º 2658/87 del Consejo, de 23 de julio de 1987, relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO 1987, L 256, p. 1). Véase el artículo 2, apartado 5, de la Directiva 2003/96.

37 Véase la nota 25 anterior.

38 Véase el punto 51 anterior.

39 Véase el documento del Consejo 8084/03, de 3 de abril de 2003 («propuesta de Directiva»). Este documento está disponible en la página web del registro público del Consejo (véase la nota 31 anterior). Tal como expondré más adelante, el artículo 15, apartado 1, de la propuesta de Directiva es idéntico al artículo 15, apartado 1, de la Directiva 2003/96.

40 Véase la enmienda 10 de la Resolución legislativa del Parlamento Europeo, de 24 de septiembre de 2003, sobre la propuesta de Directiva del Consejo por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad [8084/2003 — C5-0192/2003 — 1997/0111(CNS)] (DO 2004, C 77E, p. 246).

41 El artículo 14, apartado 1, de la propuesta de Directiva es idéntico al artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96.

42 Véase el documento del Consejo 13258/03, de 7 de octubre de 2003 (el subrayado es mío). Este documento está disponible en la página web del registro público del Consejo (véase la nota a pie de página 31 anterior).

67. No obstante, si se considera que la Directiva 2003/96 no tiene por objeto evitar la doble imposición de la electricidad, en mi opinión el artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva se aplicaría igualmente a la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad mediante cogeneración. En efecto, esto cumpliría los otros objetivos de dicha Directiva, a saber, el buen funcionamiento del mercado interior y la protección del medio ambiente.

C. La aplicación conjunta de los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 contribuiría al buen funcionamiento del mercado interior y a la protección del medio ambiente

68. Uno de los objetivos de la Directiva 2003/96 es garantizar el buen funcionamiento del mercado interior mediante la reducción de las diferencias en los niveles nacionales de imposición, así como mantener la posición competitiva de las empresas de la Unión. Esto se desprende de los considerandos 2 a 5 de dicha Directiva, que establecen que unas diferencias importantes en los niveles de imposición aplicados por los Estados miembros podrían ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior, mientras que los niveles mínimos de imposición establecidos al nivel de la Unión contribuirían al buen funcionamiento de dicho mercado. Esto también ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia.⁴³

69. Si los productos energéticos utilizados para producir electricidad mediante cogeneración estuvieran comprendidos exclusivamente en el ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96, mientras que los mismos productos, si se utilizaran para producir electricidad mediante medios convencionales, entrarían dentro del ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, esto situaría a las instalaciones de cogeneración en desventaja respecto de las instalaciones convencionales. En efecto, las segundas estarían sujetas a la obligación de exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, mientras que las primeras solo estarían exentas si el Estado miembro de que se trate ejercitara la facultad conferida por el artículo 15, apartado 1, letra c), de dicha Directiva. Tal como alegó la Comisión, esto no sería conforme con el considerando 24 de la Directiva 2003/96, que dispone que la facultad de exención concedida a los Estados miembros no debe, en particular, «impli[car] distorsiones de la competencia». Si el artículo 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 se aplicara exclusivamente a los productos energéticos utilizados para producir electricidad mediante cogeneración, y si el Estado miembro de que se trata no ejercitara la posibilidad de eximir totalmente a esos productos de imposición, se generaría una distorsión de la competencia entre las instalaciones de cogeneración y las instalaciones convencionales.

70. El razonamiento expuesto más arriba es coherente con las apreciaciones del Tribunal de Justicia en el asunto Jan de Nul. En esta sentencia, el Tribunal de Justicia estimó que la facultad de eximir a los hidrocarburos utilizados para la navegación en vías navegables interiores, establecida en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81,⁴⁴ «únicamente puede tener carácter residual» en el sentido

43 Sentencia de 13 de julio de 2017, *Vakarų Baltijos laivų statykla* (C-151/16, EU:C:2017:537), apartado 37, y conclusiones del Abogado General Jääskinen presentadas en los asuntos acumulados *Kronos Titan* y *Rhein-Ruhr Beschichtungs-Service* (C-43/13 y C-44/13, EU:C:2013:839), punto 40. Véanse también, respecto de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 12), que fue derogada y sustituida por la Directiva 2003/96, las sentencias de 29 de abril de 2004, *Comisión/Alemania* (C-240/01, EU:C:2004:251), apartado 39, y de 1 de marzo de 2007, *Jan De Nul* (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 28.

44 Véase la nota 43 anterior. El artículo 8, apartado 1, de la Directiva 92/81 establece que «además de las disposiciones generales sobre las utilidades exentas de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión], los Estados miembros eximirán del impuesto especial armonizado a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y de evitar cualquier fraude, evasión o abuso: [...] c) los hidrocarburos suministrados para ser utilizados como carburante en la navegación en aguas [de la Unión] (incluida la pesca), con exclusión de los utilizados en embarcaciones privadas de recreo [...]». El artículo 8, apartado 2, de la misma Directiva dispone que «sin perjuicio de otras disposiciones [de la Unión], los Estados miembros podrán aplicar exenciones o reducciones totales o parciales del tipo impositivo aplicable a los hidrocarburos utilizados bajo control fiscal: [...] b) para la navegación por vías navegables interiores, distinta de la de recreo; [...]».

de que solo es aplicable cuando la obligación de exención de los hidrocarburos utilizados como carburantes para la navegación dentro de las aguas de la Unión, establecida en el artículo 8, apartado 1, letra c), de dicha Directiva, no sea aplicable.⁴⁵ En efecto, los buques, que están comprendidos en el ámbito de aplicación de la obligación de exención,⁴⁶ también pueden navegar en determinadas vías navegables interiores hacia determinados puertos que, a pesar de no estar situados en la costa, son puertos marítimos.⁴⁷ Por lo tanto, si los buques fueran excluidos del ámbito de aplicación de la obligación de exención cuando operan en vías navegables interiores dirigiéndose hacia puertos marítimos, se los colocaría en una situación desfavorable respecto de los buques que solo operan en puertos situados en la costa. Esto podría desviar el tráfico de algunos puertos marítimos. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia estimó que la facultad de exención establecida en el artículo 8, apartado 2, letra b), de la Directiva 92/81 solo es aplicable a la navegación en vías navegables interiores en la medida en que dicha navegación se realice fuera de las aguas en las que pueda practicarse la navegación marítima.

71. La Directiva 2003/96 también tiene otro objetivo, a saber, la mejora de la protección medioambiental. De los considerandos 6, 7, y 12 de dicha Directiva se desprende que las exigencias de la protección medioambiental deben integrarse en la definición de la política energética. Esto ha sido reconocido por el Tribunal de Justicia.⁴⁸

72. Si la porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad mediante cogeneración entrara dentro del ámbito de aplicación de la obligación de exención establecida en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, esto contribuiría a la protección del medio ambiente. En efecto, la cogeneración, a diferencia de los modos de producción de electricidad convencionales, permite el ahorro de energía. A este respecto, durante los trabajos preparatorios de la Directiva 2003/96, la Presidencia del Consejo calculó que «la generación de electricidad en centrales eléctricas normalmente tiene un rendimiento de conversión que oscila entre el 25 % y el 50[%], siendo el 50[%] una tasa muy alta», mientras que, cuando se produce electricidad mediante cogeneración, «el rendimiento de conversión habitualmente se incrementa hasta un nivel global del 60 al 80[%]».⁴⁹

73. Tal como se ha mencionado anteriormente, si el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se aplicara a la porción de los productos energéticos utilizados para producir electricidad, esto no despojaría al artículo 15, apartado 1, letra c), de dicha Directiva de su objetivo. En efecto, dicha disposición se aplica a la porción de productos energéticos utilizada para la generación de calor.

45 Sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 31.

46 El motivo por el cual los buques están comprendidos en el ámbito de aplicación de la obligación de exención establecida en el artículo 8, apartado 1, letra c), de la Directiva 92/81 es que el concepto de «aguas [de la Unión]» debe entenderse en el sentido de que incluye todas las aguas en las que se practica normalmente la navegación marítima con fines comerciales (sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul, C-391/05, EU:C:2007:126, apartado 26).

47 El desplazamiento controvertido en el asunto Jan de Nul se realizó en el río Elba, en el sector entre Cuxhaven (donde el Elba desemboca en el mar del Norte) y Hamburgo (que es un puerto marítimo a pesar de no estar situado en la costa). Ese sector corresponde al estuario del Elba y se considera como una vía navegable interior. Véanse la sentencia de 1 de marzo de 2007, Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2007:126), apartado 7, y las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto Jan De Nul (C-391/05, EU:C:2006:791), punto 78.

48 Sentencia de 7 de septiembre de 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann (C-465/15, EU:C:2017:640), apartado 26. Véanse también las conclusiones de la Abogado General Sharpston presentadas en el asunto X (C-426/12, EU:C:2014:446), punto 40, y las conclusiones del Abogado General Wahl presentadas en el asunto Dilly's Wellnesshotel (C-493/14, EU:C:2016:174), punto 82.

49 Nota de la Presidencia del Consejo de 24 de junio de 2002, apartado 2 (documento del Consejo 10360/02). Este documento define el «rendimiento de conversión» como «la relación entre la cantidad de energía primaria utilizada para producir una segunda forma de energía y la cantidad de energía secundaria realmente producida». Dicho documento está disponible en la página web del registro público del Consejo (véase la nota 31 anterior).

74. Debe desestimarse el argumento planteado por el Gobierno francés de que, en la práctica, es extremadamente difícil aislar la porción de productos energéticos utilizada para producir electricidad.⁵⁰ En efecto, en la vista, la demandante en el litigio principal y la Comisión explicaron que es posible una imposición separada. La demandante en el litigio principal propuso calcular la cantidad mínima de gas natural necesaria para la producción de electricidad por una instalación que produzca solo electricidad (a diferencia de una instalación de cogeneración) y que utilice la mejor tecnología disponible que sea económicamente justificable. Según la demandante en el litigio principal, dicha cantidad mínima debería considerarse, cuando se utilice gas natural para la generación combinada de calor y electricidad, como la porción de gas natural dedicada a la producción de electricidad.⁵¹ La Comisión, por su parte, señaló que varios Estados miembros habían desarrollado métodos para calcular la porción gravable de los productos energéticos. Según la Comisión, en la actualidad la porción de productos energéticos utilizada para generar calor está sujeta a gravamen bajo la legislación francesa.⁵² Igualmente, en Bélgica solo la porción de productos energéticos utilizada para producir electricidad está exenta de gravamen.⁵³ La Comisión añadió que es irrelevante que los Estados miembros apliquen diferentes métodos para el cálculo de la porción gravable de los productos energéticos utilizados para la generación combinada de calor y electricidad. En efecto, la Directiva 2003/96 no se pronuncia al respecto.

75. Por consiguiente, en mi opinión, cuando se utilizan productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, la porción de dichos productos utilizada para producir electricidad entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, mientras que la porción utilizada para generar calor entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 15, apartado 1, letra c), de dicha Directiva.

76. En el presente asunto, se denegó a Sucrerie de Toury la posibilidad de acogerse a la exención prevista en el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero y, tras el 31 de diciembre de 2006, en el artículo 266 *quinquies*, apartado 3, de dicho Código, para el gas natural adquirido durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2006 y el 25 de diciembre de 2007.

77. En la vista, la demandante en el litigio principal afirmó que el motivo por el cual se le denegó la posibilidad de acogerse a la exención prevista en el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero fue que dicha exención solo podía concederse durante los cinco años posteriores a la entrada en servicio de la instalación de cogeneración. Dado que la instalación de cogeneración de Sucrerie de Toury entró en servicio en 1996, era demasiado antigua para poder acogerse a la exención cuando entró en vigor el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero.⁵⁴

50 En la vista, el Gobierno francés argumentó que dicho cálculo solo podía ser teórico, dado que los mismos productos energéticos se utilizan para generar simultáneamente calor y electricidad. Asimismo, el Gobierno francés destacó que una porción significativa de dichos productos (hasta un 40 %) no se utiliza para producir electricidad ni calor sino que sencillamente se pierde en el proceso, y que dicho cálculo no permitiría tener en cuenta tales pérdidas.

51 Según la demandante en el litigio principal, ese método está basado en la Directiva 2004/8/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de febrero de 2004, relativa al fomento de la cogeneración sobre la base de la demanda de calor útil en el mercado interior de la energía y por la que se modifica la Directiva 92/42/CEE (DO 2004, L 52, p. 50), y en la Decisión de la Comisión, de 21 de diciembre de 2006, por la que se establecen valores de referencia de la eficiencia armonizados para la producción por separado de electricidad y calor de conformidad con lo dispuesto en la Directiva 2004/8/CE del Parlamento Europeo y del Consejo (DO 2007, L 32, p. 183).

52 En la vista, la Comisión citó el apartado 95 de la circulaire du ministre des Finances et des Comptes publics du 13 avril 2016 relative à la taxe intérieure de consommation sur le gaz naturel (Orden del Ministro de Finanzas y Cuentas Públicas, de 13 de abril de 2016, relativa al impuesto interior al consumo de gas natural) (*Bulletin officiel des douanes* n.º 7106, de 13 de abril de 2016).

53 En la vista, la Comisión citó el párrafo tercero del artículo 8 del Arrêté royal du 2 avril 2014 établissant les modalités de la cotisation fédérale destinée au financement de certaines obligations de service public et des coûts liés à la régulation et au contrôle du marché du gaz naturel (Real Decreto de 2 de abril de 2014 por el que se establecen las condiciones de la contribución federal a la financiación de determinadas obligaciones de servicio público y los costes relativos a la regulación y supervisión del mercado del gas natural) (*Moniteur belge* de 25 de abril de 2014, p. 34863).

54 No obstante, el representante del Gobierno francés respondió que el artículo 266 *quinquies* A del Código Aduanero entró en vigor en 1993. Por lo tanto, según el Gobierno francés, el motivo por el cual se denegó a Sucrerie de Toury la posibilidad de acogerse a dicha exención fue que solicitó tal exención tras la expiración del plazo previsto. En efecto, Sucrerie de Toury debía haber solicitado la exención dentro del plazo de tres años desde la entrada en servicio de su instalación de cogeneración, supuestamente en 1996. No presentó la solicitud hasta 2010.

78. El órgano jurisdiccional remitente debe determinar el motivo por el cual se denegó a Sucrerie de Toury la posibilidad de acogerse a la exención prevista por la legislación francesa. Si el motivo resulta ser que la exención está limitada a cinco años desde la entrada en servicio de la instalación de cogeneración, en mi opinión esto sería difícilmente compatible con la naturaleza incondicional de la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.⁵⁵

79. Por consiguiente, la respuesta a la cuestión prejudicial planteada debe ser que, cuando se utilicen productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), de la Directiva 2003/96 deberán aplicarse de forma conjunta. La porción de los productos energéticos utilizada para producir electricidad entra en el ámbito de aplicación de la obligación de exención establecida en la primera disposición, mientras que la porción de dichos productos utilizada para la generación de calor entra en el ámbito de aplicación de la segunda disposición.

IV. Conclusión

80. A la vista de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia dar respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) declarando que:

Cuando se utilicen productos energéticos para la generación combinada de calor y electricidad, los artículos 14, apartado 1, letra a), y 15, apartado 1, letra c), 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 deberán aplicarse de forma conjunta. La porción de productos energéticos utilizada para producir electricidad entra en el ámbito de aplicación de la obligación de exención establecida en la primera disposición, mientras que la porción de dichos productos utilizada para la generación de calor entra en el ámbito de aplicación de la segunda disposición.

⁵⁵ En efecto, las «condiciones» a las que se refiere la frase introductoria del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2003/96 tienen como único objetivo «garantizar la franca y correcta aplicación de [las] exenciones [establecidas en dicha disposición] y evitar cualquier fraude, evasión o abuso».