Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
presentadas el 7 de marzo de 2018 [1]

Asunto C-103/17

Messer France SAS, sucesora de Praxair
contra
Premier ministre,
Commission de régulation de l'énergie,
Ministre de l'Économie et des Finances,
Ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia)]

«Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Reglamentación nacional que prevé una contribución al servicio público de la electricidad — Impuesto especial sobre la electricidad — Impuesto indirecto — Condiciones para la existencia de otro impuesto indirecto con finalidades específicas — Concepto de finalidades específicas — Similitud entre los otros impuestos indirectos con finalidades específicas y el impuesto especial sobre la electricidad —Respeto de un nivel mínimo de imposición — Diferencia entre impuesto y prestación patrimonial obligatoria de carácter no tributario»

1. El Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia) insta al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre la compatibilidad con el derecho de la Unión de la denominada contribución al servicio público de electricidad («CSPE», en lo sucesivo), tal como se aplicó en Francia desde 2003 hasta 2010.

2. La CSPE es un gravamen que pagan en su factura los consumidores finales y recaudan los suministradores de energía eléctrica. Su importe se destina a compensar los sobrecostes que estos están legalmente obligados a asumir, cuyas finalidades son heterogéneas: van desde el incentivo a la producción de electricidad generada a partir de fuentes renovables o la compensación de los mayores gastos de la producción de electricidad en territorios no metropolitanos, hasta propósitos sociales, como la tarificación especial de esta energía, en cuanto producto de primera necesidad, y la ayuda a personas en situación de precariedad.

3. El órgano de reenvío no pregunta al Tribunal de Justicia sobre la eventual condición de ayuda de Estado de la CSPE. Sus cuestiones versan, más bien, sobre la compatibilidad de este gravamen con las directivas que armonizan los impuestos especiales sobre determinados bienes, entre los que figura la electricidad.

4. Esas directivas han establecido la regla de que los productos a los que se refieren solo pueden ser gravados con el impuesto especial armonizado. Sin embargo, admiten como excepción ciertos impuestos indirectos con finalidad específica (en lo sucesivo, «IIFE») sobre los que el Tribunal de Justicia ya ha sentado algunos criterios jurisprudenciales.

1 Lengua original: español.

5. En el litigio pendiente ante el Conseil d'État (Consejo de Estado), cabecera de una serie de recursos análogos,[2] se trata de dilucidar, justamente, si la CSPE puede incluirse entre los impuestos indirectos que las mencionadas directivas permiten como excepción. Tanto desde el punto de vista jurídico como desde el económico, el contencioso pendiente ante los tribunales franceses en relación con la CSPE tiene notable relevancia.[3]

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva 92/12/CEE[4]

6. A tenor de su considerando tercero:

«[...] Resulta necesario definir el concepto de productos objeto de impuestos especiales; que únicamente aquellas mercancías que sean consideradas como tales en todos los Estados miembros podrán ser objeto de disposiciones comunitarias; que dichos productos pueden ser objeto de otras imposiciones indirectas que persigan una finalidad concreta; que el mantenimiento o introducción de otras imposiciones indirectas no deben originar formalidades relacionadas con los cruces de fronteras».

7. Con arreglo al artículo 3:

«1. La presente Directiva es aplicable, a escala comunitaria, a los productos siguientes, definidos en sus correspondientes Directivas:

– los hidrocarburos;

– el alcohol y las bebidas alcohólicas;

– las labores del tabaco.

2. Los productos a que se refiere el apartado 1 podrán estar gravados por otros impuestos indirectos de finalidad específica, a condición de que tales impuestos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto.

[...]»

2 Según las informaciones disponibles, unos 60 000 particulares y empresas han efectuado reclamaciones (a la Comisión de Regulación de la Energía, a los Ministerios de Medioambiente y de Hacienda, a Électricité de France, etc.) solicitando la devolución de las cantidades pagadas en concepto de CSPE. Se han interpuesto, aproximadamente, unas 13 000 demandas contra el rechazo, expreso o tácito, de estas reclamaciones, cuyo importe podría superar los 5 000 millones de euros.

3 Véanse las conclusiones del Rapporteur public, de 22 de enero de 2017, en el asunto n.º 399115 SAS Messer France, p. 1. Véase, asimismo, Sniadowe, C., «Contribution au service public de l'électricité: zugzwang ou cinquième as?», *Revue de droit fiscal*, n.º 39, 2016, p. 520.

4 Directiva del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1).

2. Directiva 2003/96/CE[5]

8. Según el artículo 1:

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

9. Para el artículo 3:

«Se entenderá que las referencias de la Directiva 92/12/CEE a "hidrocarburos" e "impuestos especiales", en la medida en que se aplique a hidrocarburos, abarcan todos los productos energéticos, la electricidad y los impuestos indirectos nacionales a que se hace referencia, respectivamente, en el artículo 2 y en el apartado 2 del artículo 4 de la presente Directiva.»

10. El artículo 4 recoge:

«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.»

11. El artículo 18, apartado 10, contempla:

«La República Francesa podrá aplicar exenciones totales o parciales o reducciones para los productos energéticos y la electricidad utilizados por las autoridades nacionales, regionales o locales y los demás organismos de derecho público, a efectos de las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas hasta el 1 de enero de 2009.

Se concederá a la República Francesa un período transitorio hasta el 1 de enero de 2009 para que pueda adaptar su actual régimen fiscal aplicable a la electricidad a las disposiciones establecidas en la presente Directiva. Durante dicho período se tendrá en cuenta el nivel medio global de la imposición actual local para evaluar el cumplimiento de los tipos mínimos establecidos en la presente Directiva.»

12. De acuerdo con el artículo 28:

«1. Los Estados miembros adoptarán y publicarán las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva, a más tardar el 31 de diciembre de 2003. Informarán inmediatamente de ello a la Comisión.

2. Los Estados miembros aplicarán las presentes disposiciones a partir del 1 de enero de 2004 […]».

5 Directiva del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).

3. Directiva 2008/118/CE[6]

13. La Directiva 92/12 fue derogada por la Directiva 2008/118, cuyo artículo 1, apartados 1 y 2, prescribe:

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

a) productos energéticos y electricidad, regulados por la Directiva 2003/96/CE;

[…]

2. Los Estados miembros podrán imponer a los productos sujetos a impuestos especiales otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que tales gravámenes respeten las normas impositivas comunitarias aplicables a los impuestos especiales o el impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Dichas normas no incluyen las disposiciones relativas a las exenciones.»

14. Conforme al artículo 7, apartado 1:

«1. El impuesto especial se devengará en el momento y en el Estado miembro de despacho a consumo.»

15. El artículo 9 prevé:

«Las condiciones de devengo y el tipo impositivo aplicable serán los vigentes en la fecha del devengo en el Estado miembro en que se efectúe el despacho a consumo.

[...]»

16. El artículo 47, apartado 1, primer párrafo, proclama:

«La Directiva 92/12/CEE queda derogada con efectos a partir del 1 de abril de 2010».

6 Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE (DO 2009, L 9, p. 12).

B. Derecho nacional

17. La loi du 10 février 2000 relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (Ley de 10 de febrero de 2000 de modernización y desarrollo del servicio público de electricidad)[7] puntualizaba en su artículo 5:[8]«I. Los gastos imputables a las funciones de servicio público encomendadas a los operadores del sector eléctrico serán compensados íntegramente. Dichos gastos comprenden:

a) En materia de generación de electricidad:

   1.º Los sobrecostes que se deriven, en su caso, de la aplicación de los artículos 8 y 10 en relación con los costes evitados a Electricité de France o, en su caso, a los distribuidores no nacionalizados que se mencionan en el artículo 23 de la Ley n.º 46-628 de 8 de abril, antes citada, que se vean afectados [...]

b) En materia de suministro de electricidad

   1.º Las pérdidas de ingresos y los costes soportados por los suministradores de electricidad a causa de la aplicación de la tarificación especial de producto de primera necesidad, mencionada en el artículo 4, apartado I, último párrafo.

   2.º Los costes soportados por los suministradores de electricidad como consecuencia de su participación en el dispositivo instituido en favor de las personas en situación de precariedad, mencionadas en el artículo 2, apartado III, punto 1.

Estas cargas se calculan sobre la base de una contabilidad adecuada mantenida por los operadores que las soportan. Esta contabilidad, establecida según las reglas de la Comisión de Regulación de la Energía, […]. El Ministro competente en materia de energía establece el montante de estas cargas tras la propuesta anual de la Comisión de Regulación de la Energía.

La compensación de dichos gastos, en favor de los operadores que los soporten, estará financiada por las contribuciones adeudadas por los consumidores finales de electricidad establecidos en el territorio nacional.

El montante de las contribuciones mencionadas anteriormente se calculará a prorrata de la cantidad de electricidad consumida […]

[...]

El importe de la contribución aplicable a cada kilovatio-hora se calculará de forma que las contribuciones abarquen todos los gastos mencionados en las letras a) y b) [...]. El Ministro competente en materia de energía determinará dicho importe a propuesta de la Comisión de Regulación de la Energía, que se presentará cada año. [...]»

7 JORF n.º 35, de 11 de febrero de 2000, p. 2143.

8 Según la redacción dada por el artículo 37 de la loi n.º 2003-8 du 3 janvier 2003 relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (JORF n.º 3, de 4 de enero de 2003, p. 265).

18. A tenor del artículo 10, apartado 5, párrafos segundo y séptimo, de la Ley de 10 de febrero de 2000,[9] referente a la obligación de compra de la electricidad generada por instalaciones que utilizan energías renovables:

«[...] Mediante decreto se especificarán las obligaciones que tendrán los productores que se beneficien de la obligación de compra, así como las condiciones en que los Ministros competentes en materia de economía y energía establecerán, previo dictamen de la Comisión de Regulación de la Energía, los requisitos de compra de la electricidad generada de ese modo.

[...]

Los contratos celebrados con arreglo al presente artículo por Electricité de France y los distribuidores no nacionalizados mencionados en el artículo 23 de la Ley n.º 46-628 de 8 de abril de 1946, antes citada, establecerán condiciones de compra que tengan en cuenta los costes de inversión y de explotación evitados por tales compradores, a los cuales podrá añadirse una prima para tomar en consideración la contribución de la producción suministrada o de las centrales eléctricas a la realización de los objetivos definidos en el artículo 1, segundo párrafo, de la presente Ley. La cuantía de dicha prima no podrá implicar que el rendimiento del capital inmovilizado en las instalaciones que disfrutan de estas condiciones de compra exceda del rendimiento normal del capital, habida cuenta de los riesgos inherentes a estas actividades y de la garantía que tienen dichas instalaciones de vender toda su producción a una tarifa determinada. Las condiciones de compra serán revisadas periódicamente a fin de tener en cuenta la evolución de los costes evitados y los gastos mencionados en el artículo 5, apartado 1.»

19. De conformidad con el artículo 8 del Decreto 2001/410, de 10 de mayo de 2001,[10] por el que se establecen las condiciones de compra de la electricidad generada por los productores que se benefician de la obligación de compra, adoptado con el propósito de aplicar las anteriores disposiciones:

«Mediante orden de los Ministros competentes en materia de economía y energía, previo dictamen del Conseil supérieur de l'énergie (Consejo Superior de la Energía) y de la Commission de régulation de l'électricité (Comisión de Regulación de la Electricidad), se regularán las condiciones de compra de la electricidad generada por las instalaciones que se benefician de la obligación de compra establecida en el artículo 10 de la Ley de 10 de febrero de 2000, antes citada [...]».

20. Tras el procedimiento de incumplimiento iniciado por la Comisión en 2010, la República Francesa adoptó la loi n.º 2010-1448 du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (Ley de 7 de diciembre de 2010 sobre la nueva organización del mercado de la electricidad, también conocida como Ley NOME).[11] En virtud del artículo 23 de dicha Ley, la CSPE fue sustituida por los impuestos municipal y departamental sobre el consumo final de electricidad. Estos nuevos tributos entraron en vigor el 1 de enero de 2011.

II. Litigio principal y cuestiones prejudiciales

21. Según el auto de remisión, la sociedad Praxair, en cuya posición se subrogó posteriormente la sociedad Messer France, solicitó, el 17 de diciembre de 2010, la devolución, incluidos los correspondientes intereses de demora, de las CSPE que había abonado entre 2005 y 2009.

9 JORF n.º 35, de 11 de febrero de 2000, p. 2143.

10 JORF n.º 110, de 12 mayo de 2001, p. 7543.

11 JORF n.º 284, de 8 de diciembre de 2010, p. 21467.

22. El Tribunal administratif de Paris (Tribunal de lo contencioso-administrativo de París, Francia), ante el que se había ejercitado aquella pretensión, la desestimó mediante sentencia de 6 de julio de 2012.

23. La sociedad Praxair recurrió dicha sentencia ante la Cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de apelación de lo contencioso-administrativo de París). Este órgano jurisdiccional, antes de pronunciarse, optó por trasladar los autos al Conseil d'État (Consejo de Estado), al que elevó varias cuestiones para su examen. Tras formular una cuestión prioritaria de constitucionalidad ante el Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional, Francia), resuelta por decisión de 8 de octubre de 2014,[12] el Conseil d'État (Consejo de Estado) respondió el 22 de julio de 2015 al tribunal de apelación.

24. El 23 de febrero de 2016, dicho tribunal dictó sentencia desestimando el recurso de Praxair.

25. Messer France, que se había subrogado en los derechos y obligaciones de Praxair, recurrió la sentencia de segunda instancia ante el Conseil d'État (Consejo de Estado), que plantea al Tribunal de Justicia las siguientes preguntas prejudiciales:

«1) En el supuesto de que un Estado miembro no haya adoptado inicialmente, tras la entrada en vigor de la [Directiva 2003/96], ninguna disposición para crear un impuesto especial sobre el consumo de electricidad, sino que haya mantenido un tributo indirecto establecido anteriormente para gravar dicho consumo, así como tributos locales,

– ¿debe apreciarse la compatibilidad del tributo en cuestión con las Directivas [92/12] y [2003/96] a la luz de los requisitos previstos en el artículo 3, apartado 2, de la [Directiva 92/12] para la existencia de "otros impuestos indirectos", a saber, que tengan una o varias finalidades específicas y respeten ciertas normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el impuesto sobre el valor añadido;

– o bien el mantenimiento de "otro impuesto indirecto" solo es posible cuando exista un impuesto especial armonizado y, en este supuesto, puede considerarse que la contribución controvertida es un impuesto especial de este tipo, cuya compatibilidad con las dos Directivas citadas deberá apreciarse, por tanto, a la luz de la totalidad de las normas de armonización que estas prevén?

2) ¿Debe considerarse que una contribución basada en el consumo de electricidad, cuya recaudación se destina simultáneamente a la financiación de los gastos vinculados a la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración y a llevar a cabo una compensación tarifaria geográfica y una reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad, tiene finalidades específicas a efectos de aplicación de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 2, de la [Directiva 92/12], retomado en el artículo 1, apartado 2, de la [Directiva 2008/118]?

3) En el supuesto de que solo ciertas finalidades puedan considerarse específicas a efectos de dichas disposiciones, ¿pueden solicitar los sujetos pasivos el reembolso total de la contribución controvertida o sólo un reembolso parcial, en función de la parte de los gastos totales financiados que no se destine a una finalidad específica?

4) En el supuesto de que, según la respuesta que se facilite a las cuestiones precedentes, el régimen de la contribución al servicio público de electricidad sea incompatible, total o parcialmente, con las normas fiscales en materia de electricidad establecidas en el derecho de la Unión, ¿debe interpretarse el artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la [Directiva 2003/96] en el sentido de

12 Decisión del Consejo Constitucional n.° 2014-419 QPC, de 8 de octubre de 2014 (JORF n.° 235, de 10 de octubre de 2014, p. 16485).

que, hasta el 1 de enero de 2009, el respeto de los niveles mínimos de imposición previstos en dicha Directiva constituía, de entre las normas fiscales en materia de electricidad establecidas en el derecho de la Unión, la única obligación impuesta a Francia?»

26. Han depositado observaciones escritas la sociedad Messer France, los Gobiernos francés, español, italiano y belga, así como la Comisión, quienes (a excepción del Gobierno italiano) intervinieron en la vista celebrada el 13 de diciembre de 2017.

III. Respuesta a las cuestiones prejudiciales

A. Sobre la naturaleza tributaria de la CSPE

27. Con carácter previo al análisis de las preguntas objeto del reenvío, creo necesario afrontar las dudas sobre la naturaleza (fiscal o no) de la CSPE, como premisa para determinar su compatibilidad con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

28. Si la CSPE no fuese un tributo según el derecho de la Unión, no podría ser calificada de IIFE, lo que excluiría la aplicación de la Directiva 92/12. En esa hipótesis, nada obstaría a que la República Francesa mantuviera aquella contribución (mientras estuvo vigente) sin mayores problemas.

29. El tribunal de reenvío afirma que la CSPE es un impuesto indirecto y no pone en entredicho su naturaleza tributaria. Sin embargo, el Gobierno italiano, en sus observaciones escritas, aun admitiendo que se trate de una contribución patrimonial obligatoria prevista por la ley, entiende que carece de naturaleza fiscal, por lo que no entraría en el ámbito de aplicación de las Directivas 92/12 y 2008/118. Los Gobiernos español y belga apoyaron esta misma tesis en la vista.

30. En mis conclusiones del asunto IRCCS - Fondazione Santa Lucia [13] defendí que la exacción con la que se sufragan en Italia los denominados «costes generales del sistema eléctrico» era una prestación patrimonial de carácter no tributario, [14] que no mostraba la fisonomía (ni la naturaleza) de un impuesto. Así lo había aseverado, con toda claridad, el Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia) en su auto de reenvío. Consideré, en concreto, que no tenía una estructura tributaria similar a los impuestos especiales armonizados o al IVA y que no podía ser catalogada como IIFE, a los efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

31. El Tribunal de Justicia, en su sentencia IRCCS - Fondazione Santa Lucia, no retuvo mi propuesta y no diferenció entre tributos y prestaciones patrimoniales de carácter público no tributarias. Partiendo de la idea (acertada) de que le corresponde llevar a cabo la calificación de cualquier impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al derecho de la Unión, en función de las características objetivas del gravamen, con independencia del *nomen iuris* que le atribuya el derecho nacional, [15] se limitó a indicar tres elementos inherentes a los impuestos indirectos:

– En primer lugar, la obligación legal de abonar su importe y, en caso de incumplimiento, la competencia de las autoridades para ejercer acciones legales contra el deudor.

– En segundo lugar, el destino de las sumas exigidas, que han de encaminarse a financiar objetivos de interés general, de acuerdo con los criterios de reparto establecidos por las autoridades públicas.

13 Conclusiones de 21 de abril de 2016 (C-189/15, EU:C:2016:287), puntos 58 a 64.

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

15 Sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), apartado 29.

– En tercer lugar, su posible repercusión al consumidor final del bien o del servicio suministrado, mediante su inclusión en el montante de la factura que se le presenta, cuyo importe suele estar relacionado con las cantidades de producto o servicio consumidas. [16]

32. Sin embargo, el Tribunal de Justicia remitió por completo al juez nacional italiano la tarea de verificar si la exacción para sufragar los costes generales de su sistema eléctrico cumplía o no los requisitos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (esto es, «si ese impuesto indirecto persigue, por una parte, uno o varios fines específicos y si respeta, por otra parte, las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales o al IVA en lo referente a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto, sin incluir en tales normas las disposiciones relativas a las exenciones»). [17]

33. No insistiré en una polémica que solo aparentemente podría reputarse académica. [18] A mi juicio, sigue siendo relevante, para marcar las diferencias entre ambas nociones, que la recaudación obtenida con las contribuciones patrimoniales públicas no tributarias esté extramuros de los presupuestos estatales, es decir, no se destine a cubrir necesidades públicas que las autoridades nacionales deban financiar. Es igualmente relevante que en su gestión y su cobro no haya una intervención de las autoridades fiscales nacionales, ejerciendo las prerrogativas habituales de la Hacienda pública.

34. Prescindir de estos rasgos, entre otros, difumina la noción de ingresos tributarios hasta un punto en el que la dogmática jurídica en esta materia deja, probablemente, de tener sentido. [19] Simultáneamente, constriñe en exceso la libertad del legislador de cada Estado, que podría verse obligado, de continuar esa tendencia, a reconocer naturaleza tributaria a las tarifas por la prestación de ciertos servicios públicos cuando, para calcular su importe (fijado por las autoridades públicas), se tomen en cuenta los gastos incurridos para prestar esos servicios, ya sean directos o indirectos y generales.

16 Sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), apartados 31 a 40. En la misma línea, la sentencia de 14 de enero de 2016, Comisión/Bélgica (C-163/14, EU:C:2016:4), apartado 39.

17 Sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17), apartados 42 y 43. El Consiglio di Stato (Consejo de Estado, Italia) afirmó finalmente, en su sentencia de 19 de enero de 2018, que «la tesis favorable a no calificar [las contribuciones a las cargas generales del sistema eléctrico] como impuestos indirectos resulta más atendible, pues aquellas no se integran en el presupuesto general nacional, sino que se transfieren a las cuentas de gestión abiertas por el Fondo de compensación para el sector eléctrico, para ser destinadas a la promoción de la energía procedente de fuentes renovables y de la eficiencia energética, la seguridad nuclear y las compensaciones territoriales, los regímenes tarifarios especiales para la sociedad Ferrocarriles del Estado, las compensaciones para las empresas eléctricas menores, el sostenimiento de la investigación del sector eléctrico, así como la cobertura del "bonus eléctrico" y de las facilidades para las empresas de gran consumo de energía eléctrica, y corriendo estos mismos conceptos a cargo de los clientes finales, de modo definitivo, en el ámbito de una relación de naturaleza tendencialmente sinalagmática con las prestaciones que se hacen a favor de los ya mencionados, así como faltando un sistema de recaudación de dichas contribuciones similar al de los ingresos tributarios […] no se suscitaría *ab imis* ninguna cuestión de incompatibilidad de la disciplina interna con la citada Directiva [2003/96], por resultar ajena al ámbito objetivo de aplicación de esta». Véase el texto de la sentencia en https://www.giustizia-amministrativa.it/cdsintra/cdsintra/AmministrazionePortale/DocumentViewer/index.html?ddocname=NYJZ55RFT62J5COYDQUVMGYDZ4&q=Fondazione%20or%20Santa%20or%20Lucia.

18 No me resisto a citar las palabras de un destacado jurista español: «determinar qué naturaleza jurídica tienen los acuerdos adoptados en el seno de las organizaciones parece una de esas cuestiones que […] solo pueden apasionar a una mente dislocada por las desgracias o por la malformación de su cerebro. Nada más lejos de la realidad. Cuando los juristas tratan de desentrañar la naturaleza jurídica de una institución, lo hacen porque "va en ello" el régimen jurídico aplicable». Jesús Alfaro en el blog *Almacén de Derecho*, 14 de octubre de 2016, http://almacendederecho.org/la-naturaleza-juridica-los-acuerdos-sociales/

19 Como ya expuse en mis conclusiones de 21 de abril de 2016, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287), apartados 54 y 56, el problema quizás derive de la utilización de las normas de la Unión aplicables en un ámbito próximo pero no coincidente, como es el de las ayudas de Estado, al dilucidar si ciertas contribuciones podrían tildarse de exacciones parafiscales y ser sometidas al mismo régimen de las exacciones de efecto equivalente y los de tributos internos discriminatorios. La amplitud con la que el Tribunal de Justicia ha definido estos dos últimos conceptos le ha permitido extenderlos a cualquier prestación patrimonial impuesta unilateralmente por los Estados miembros, con independencia de su naturaleza tributaria.

35. Admito, con todo, que la CSPE, aun mostrando ciertas notas en común con la exacción italiana antes mencionada, presenta algunos rasgos que la podrían aproximar a los impuestos indirectos, calificación que —como ya he avanzado— parece no discutirse ni por el órgano de reenvío ni en el derecho francés. [20] Entre ellos destaca que, como se explicó en la vista, son las autoridades públicas (la Comisión de regulación de la energía) las competentes para requerir de pago, con intereses de demora, a los usuarios que no satisfagan la CSPE y emitir contra ellos una orden ejecutoria de apremio.

36. Como, en última instancia, corresponderá al tribunal de reenvío emitir su juicio definitivo sobre la naturaleza impositiva (o no) de la CSPE, a la vista de los laxos criterios utilizados por el Tribunal de Justicia para atribuírsela a ciertas contribuciones obligatorias pagadas por los consumidores de algunos productos o servicios, partiré de esta premisa en el desarrollo de estas conclusiones, no sin reiterar mi deseo de que se haga gala de un mayor rigor conceptual en el análisis de la figura de los impuestos indirectos. [21]

B. Normativa aplicable al litigio principal (cuarta pregunta prejudicial)

37. Quizás sea oportuno responder en primer lugar a la pregunta del órgano judicial de reenvío con la que pide al Tribunal de Justicia una clarificación del artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la Directiva 2003/96, para precisar la normativa aplicable al litigio.

38. La imposición indirecta sobre la electricidad estuvo regulada, desde el 1 de enero de 2004 hasta el 1 de abril de 2010, por la Directiva 92/12, en virtud del artículo 3 de la Directiva 2003/96. [22] Esta última extendió a la energía eléctrica las disposiciones de la Directiva 92/12, aplicables hasta entonces solo a los impuestos especiales sobre los hidrocarburos, el alcohol, las bebidas alcohólicas y las labores del tabaco.

39. Ahora bien, a la República Francesa se le reconoció (artículo 18, apartado 10, segundo párrafo, de la Directiva 2003/96) un periodo transitorio, hasta el 1 de enero de 2009, para que pudiera adaptar su régimen fiscal sobre la electricidad a aquella Directiva.

40. Con arreglo a ese artículo, durante dicho período transitorio, Francia debía tener en cuenta el nivel medio global de la imposición local sobre la electricidad, para evaluar el cumplimiento de los tipos mínimos marcados por la Directiva 2003/96. Esta obligación implicaba que, desde el 1 de enero de 2004 hasta el 1 de enero de 2009, Francia debía respetar que la suma de la CSPE más los otros impuestos especiales (municipal y departamental) [23] que gravaban el consumo de electricidad superara los citados tipos o niveles mínimos.

20 La lectura del apartado 16 de la Decisión n.º 2014-419 QPC, del Conseil constitutionnel (Tribunal Constitucional), de 8 de octubre de 2014, sobre el artículo 5 de la Ley n.º 2000-108, pudiera suscitar alguna duda, pues se refiere «al contencioso de las imposiciones que no son ni contribuciones indirectas ni impuestos directos», atribuido a la jurisdicción administrativa, en el que encajan los litigios sobre la CSPE.

21 Me remito a mis conclusiones de 21 de abril de 2016, IRCCS - Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2016:287), puntos 51 a 64.

22 El artículo 28, apartado 2, de la Directiva 2003/96 señaló como término del período de adaptación del derecho interno el 31 de diciembre de 2003 y la consiguiente aplicación de la Directiva desde el 1 de enero de 2004.

23 Desde 1984 hasta el 31 de diciembre de 2010, los artículos L.2333-2 y L.3333-2 del Code général des collectivités territoriales (Código general de las colectividades territoriales) establecieron impuestos indirectos municipales y territoriales, cuya base imponible era un porcentaje del precio de la electricidad facturada a los consumidores.

41. La República Francesa incumplió [24] este periodo transitorio, omitiendo incorporar la Directiva 2003/96 a su derecho interno hasta la adopción de la Ley n.º 2010-1488, [25] de 7 de diciembre de 2010, que entró en vigor el 1 de enero de 2011. [26]

42. De esta secuencia normativa se infiere que el artículo 18, apartado 10, segundo párrafo, de la Directiva 2003/96 autorizaba a la República Francesa a conservar, hasta el 31 de diciembre de 2008, su sistema impositivo nacional sobre la electricidad sin sujeción a la Directiva 92/12, con «la única obligación» [27] de respetar el nivel mínimo impositivo fijado por esta. Hasta aquella fecha, pues, y sujeta a la mencionada reserva, Francia tenía libertad para aplicar la CSPE sin necesidad de plantearse su compatibilidad o no con la citada Directiva.

43. Corolario de lo anterior es que, si se alcanzó aquel nivel (lo que corresponde verificar al tribunal de reenvío), quienes pagaron la CSPE devengada antes del 1 de enero de 2009 no pueden solicitar su reembolso acogiéndose a la supuesta vulneración de las Directivas 92/12 y 2003/96.

C. Compatibilidad de la CSPE con el impuesto especial sobre la electricidad (primera pregunta prejudicial)

44. Messer France considera que la implantación del impuesto especial armonizado sobre el consumo de electricidad es una *conditio sine qua non* para que un Estado miembro pueda mantener o establecer otro impuesto indirecto sobre el consumo de electricidad, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.

45. A su juicio, la posibilidad de aplicar otro impuesto indirecto es la manifestación de un poder impositivo residual de los Estados, [28] cuyo ejercicio es complementario y está subordinado a la implantación del impuesto especial armonizado. [29] La subordinación habría sido explicitada por la Directiva 2008/118, cuyo artículo 1, apartado 2, ha reemplazado la expresión «otras imposiciones indirectas» por la de gravámenes indirectos *suplementarios*.

46. No comparto estos argumentos. En primer lugar, la Directiva 2008/118 no es aplicable *ratione temporis* a este litigio, aunque el tenor de su artículo 1, apartado 2, coincida, sustancialmente, con el del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. [30] Si algunas versiones lingüísticas (la francesa o la rumana) del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 hablan de impuestos indirectos *suplementarios*, la mayoría (las versiones inglesa, portuguesa, española o italiana, entre otras) emplean

24 Este incumplimiento fue declarado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 25 de octubre de 2012, Comisión/Francia (C-164/11, EU:C:2012:665).

25 JORF n.º 284, de 8 de diciembre de 2010, p. 21467. Esta Ley transformó los impuestos municipales y departamentales anteriores en un impuesto municipal y en otro departamental, ambos sobre el consumo final de electricidad, e introdujo en el artículo 266 *quinquies* C del Code des douanes (Código aduanero) un nuevo impuesto especial, llamado «impuesto interior sobre el consumo final de electricidad» de más de 250 kilovatios. Junto con este triple impuesto especial, se continuó aplicando la CSPE sin modificar sus normas.

26 A partir del 1 de enero de 2016, por virtud de la loi n.º 2015-1786, de 29 diciembre 2015, de finances rectificative pour 2015, la antigua CESP se integró en el impuesto interior sobre el consumo final de electricidad, dando lugar a la nueva CESP, estructurada como impuesto especial sobre el consumo eléctrico.

27 Esta es la expresión que emplea el órgano de reenvío.

28 Conclusiones del abogado general Wahl en el asunto Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694), punto 15.

29 Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 19: «la finalidad de esta disposición es permitir a los Estados miembros introducir, además del impuesto especial mínimo fijado por la Directiva sobre las estructuras, otros impuestos indirectos que persigan una finalidad específica, es decir, un objetivo no presupuestario».

30 Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 34.

«*otros* gravámenes indirectos», lo que elimina la idea de subordinación de estos últimos a la implantación previa del impuesto especial armonizado, en consonancia con el objetivo de dicha Directiva. Esta interpretación es congruente con la estructura general y el propósito de la Directiva 2008/118.[31]

47. En segundo lugar, el tenor literal del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, al referirse a «otros impuestos indirectos de finalidad específica» no añade menciones que entrañen subordinar su aplicación a la previa implantación del impuesto especial armonizado.

48. Refuerza esta tesis que, según el considerando tercero de la Directiva 92/12, los productos gravados con el impuesto especial puedan «ser objeto de otras imposiciones indirectas que persigan una finalidad concreta; […] el mantenimiento o introducción de otras imposiciones indirectas no deben originar formalidades relacionadas con los cruces de fronteras».

49. En esa misma línea, el Tribunal de Justicia ha aludido a «la facultad prevista en el apartado 2 del artículo 3 de la Directiva 92/12 de mantener o establecer otros impuestos indirectos de finalidad específica sobre los productos sometidos al impuesto especial armonizado».[32] Esta *facultad* contrasta con la *obligación* de los Estados miembros de implantar el impuesto especial armonizado, lo que pone de relieve que son gravámenes desvinculados y que no es imprescindible la implantación de este último para mantener o introducir aquellos.

50. En tercer lugar, el Tribunal de Justicia, en la sentencia Comisión/Francia, interpretó que el Consejo aprobó el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 «habida cuenta de la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y de la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias».[33] De nuevo este dato corrobora que estos *otros* impuestos indirectos tienen una existencia independiente y no subordinada a la del impuesto especial armonizado.

51. Estimo, pues, que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que el mantenimiento o la introducción de un impuesto indirecto de fines específicos no están subordinados a la previa implantación del impuesto especial armonizado.

D. La CSPE como un impuesto indirecto con fines específicos (segunda pregunta prejudicial)

52. Como en el litigio principal la sociedad Messer France solicita la devolución, con intereses de demora, de las CSPE abonadas entre 2005 y 2009 por la sociedad Praxair, resultan aplicables *ratione temporis* únicamente la Directiva 92/12 y la Directiva 2003/96. Esto no obsta a que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la Directiva 2008/118 también deba ser considerada, porque, aun cuando esta Directiva derogó la Directiva 92/12 a partir del 1 de abril de 2010, su contenido es sustancialmente el mismo.[34]

53. El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 autoriza a que los Estados miembros, además de implantar el impuesto especial armonizado sobre el consumo de electricidad, introduzcan o mantengan «otros impuestos indirectos de finalidad específica».

31 Según una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una norma de derecho comunitario puede ser objeto de varias interpretaciones de las que solo una puede garantizar su efecto útil, debe dársele prioridad a esta interpretación (véase, en particular, la sentencia de 22 de septiembre de 1988, Land de Sarre y otros, 187/87, EU:C:1988:439, apartado 19). Además, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición comunitaria, ha de interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en la que se integra (véanse, en particular, las sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartados 21 y 22; y de 27 de marzo de 1990, Cricket St. Thomas, C-372/88, EU:C:1990:140, apartado 19).

32 Sentencia de 10 de junio de 1999, Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291), apartado 25.

33 Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 18.

34 Sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 34.

54. Los IIFE computan, junto con el impuesto especial armonizado, para la aplicación de la Directiva 2003/96, ya que a tenor de su artículo 4, apartado 1, los niveles de imposición sobre la electricidad que apliquen los Estados miembros no podrán ser inferiores a los mínimos prescritos por la Directiva. [35]

55. Como acabo de indicar, la tolerancia de los IIFE, como excepción a la regla general, tiene su origen, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en la diversidad de las tradiciones fiscales de los Estados miembros en esta materia y en la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias. Se les permite, por eso, introducir, además del impuesto especial mínimo, otros impuestos indirectos que persigan un cometido específico. [36]

56. En cuanto excepción a la regla general de que solo se grava el consumo de electricidad por el impuesto especial armonizado y por el IVA, el Tribunal de Justicia la ha interpretado, hasta ahora, de manera estricta. [37] El margen de los Estados resulta, además, limitado por las dos condiciones inexcusables que deben cumplir cumulativamente los IIFE, a saber:

– Han de tener una finalidad específica.

– Han de respetar las normas aplicables en relación con los impuestos especiales o el IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. [38]

57. Procede verificar, bajo estas premisas, si la CSPE puede calificarse de IIFE.

1. Exigencia de una finalidad específica

58. El Tribunal de Justicia ha sentado unos (rigurosos) criterios para calibrar este primer requisito:

– Una finalidad específica debe ser siempre un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario. Sin embargo, como todo impuesto tiene por fuerza un propósito presupuestario, este factor no basta, por sí mismo, para descartar que pueda reconocérsele, también, una *finalidad específica*, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. [39]

– La afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación de ciertas necesidades públicas es un elemento para establecer si aquel tiene una finalidad específica, pero esa afectación, que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir una condición suficiente a este respecto. Un Estado miembro podría ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de algunos gastos y convertiría, así, en IIFE cualquier impuesto indirecto. [40]

35 Por «nivel de imposición» se entiende la carga que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA), calculada directa o indirectamente sobre la electricidad en el momento de su puesta a consumo (artículo 4, apartado 2, de la Directiva 2003/96).

36 Sentencias de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354), apartado 58; y de 20 de septiembre de 2017, Elecdey Carcelén y otros (C-215/16, C-216/16, C-220/16 y C-221/16, EU:C:2017:705), apartado 58.

37 Sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartados 28 y 29; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 39.

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

39 Sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 19; de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110), apartados 31 y 33; de 10 de marzo de 2005, Hermann (C-491/03, EU:C:2005:157), apartado 16; de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartados 23 y 27; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartados 37 y 38.

40 Sentencias de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 35; de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartados 28 y 29; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 39.

– No se demuestra la finalidad específica por la mera afectación de los ingresos procedentes del impuesto a la financiación de gastos generales que incumben a una entidad pública en un ámbito concreto. En caso contrario, el referido fin, presuntamente específico, no podría distinguirse de otro exclusivamente presupuestario.

– El impuesto debe, por sí mismo, garantizar la realización del fin específico invocado y, por lo tanto, asegurar que exista un vínculo directo entre el uso de los rendimientos que de él deriven y aquel fin específico. A falta de tal mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos, no se podrá entender que persigue una finalidad específica, salvo que dicho impuesto esté concebido, por lo que respecta a su estructura (en particular, al hecho imponible o al tipo de gravamen), de tal modo que influya en el comportamiento de los contribuyentes, permitiendo alcanzar la realización del fin específico invocado, por ejemplo, mediante una imposición elevada de los productos considerados, para desalentar su consumo. [41]

59. Los Gobiernos francés y español creen que la CSPE está afecta al cumplimiento de finalidades específicas, de carácter no exclusivamente presupuestario. Sin embargo, Messer France y la Comisión argumentan que pretende una multiplicidad de objetivos medioambientales y sociales, algunos contradictorios entre sí, cuya consecución no incentiva, por lo que no respeta las condiciones del Tribunal de Justicia que se acaban de enumerar.

60. El tribunal de reenvío indica que la CSPE se instauró para sufragar los costes de las distintas obligaciones de servicio público asignadas a los suministradores de electricidad. Conforme al artículo 5 de la Ley de 10 de febrero de 2000, los ingresos procedentes de la CSPE se destinaban, durante los años de este litigio, a tres tipos de gastos:

– El pago de los sobrecostes resultantes de la obligación de compra, por parte de los suministradores, de la electricidad obtenida a partir de fuentes de energía renovables y de cogeneración, para fomentar la producción de electricidad procedente de estas fuentes de energía.

– La compensación de los sobrecostes de producción en las zonas no conectadas a la red metropolitana continental.

– Las pérdidas de ingresos y los costes adicionales de gestión soportados por los suministradores de electricidad como consecuencia, por un lado, de la aplicación de la tarificación especial de la electricidad catalogada como «producto de primera necesidad» y, por otro lado, de su participación en el régimen aplicable a las personas en situación de precariedad.

61. Además de a estos destinos, los fondos recaudados por la CSPE también se dedicaban a cubrir los gastos inherentes al funcionamiento administrativo del Mediateur national de l'énergie (Mediador nacional de la energía, en lo sucesivo, «Mediador») y de la Caisse de dépôts et consignations pour la gestion de la CSPE (Caja de Depósitos y Consignaciones para la gestión de la CSPE, en lo sucesivo, «Caja de Depósitos»).

62. Los consumidores finales de electricidad abonaban la CSPE a los suministradores en función del consumo (a prorrata de los kilovatios consumidos) que aparecía en su factura. Los suministradores ingresaban este importe en la Caja de Depósitos, tras haber realizado una compensación entre la CSPE recaudada y los gastos incurridos en aplicación de los objetivos de servicio público que esta perseguía. La Caja de Depósitos redistribuía los remanentes entre los suministradores de electricidad para el pago de los costes de las obligaciones de servicio público.

41 Sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 32; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 42.

63. El porcentaje de la CSPE lo establecía el ministro competente, a propuesta de la Comisión de Regulación de la Energía, teniendo en cuenta las previsiones de los costes de las obligaciones de servicio público de la electricidad. Si había déficit, se sufragaba con un aumento de la CSPE en ejercicios presupuestarios posteriores.

64. Los fondos recaudados con la CSPE no pasaban al presupuesto del Estado, sino que se ingresaban en la Caja de Depósitos. Su destino, como ya se ha dicho, estaba afecto a la cobertura de objetivos vinculados con el servicio público eléctrico, distintos del exclusivamente presupuestario.

65. Ahora bien, como señala el Tribunal de Justicia, la afectación predeterminada de los rendimientos de un impuesto a la financiación de ciertas necesidades públicas constituye solo un indicio de que aquel impuesto tiene una finalidad específica. Esa afectación puede encubrir una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro. [42]

66. Conforme a este criterio, los rendimientos de la CSPE destinados a los gastos de funcionamiento del Mediador y de la Caja de Depósitos tendrían una finalidad típicamente presupuestaria, esto es, serían catalogables como ingresos para financiar una partida de gastos generales del Estado, que podrían figurar sin dificultad en los presupuestos estatales. A la CSPE no podría, pues, reconocérsele la naturaleza de IIEF en este extremo.

67. Aunque no con tanta claridad, me parece que ocurre lo mismo con los rendimientos de la CSPE afectados a fines de carácter social (la tarificación especial de electricidad considerada «producto de primera necesidad» y la participación en el régimen aplicable a las personas en situación precaria) o con los que el Estado trata de compensar ciertas desventajas derivadas de factores geográficos o territoriales (es decir, compensar los sobrecostes de producción en las zonas no conectadas a la red metropolitana continental).

68. Coincido con la Comisión en que, en estos dos puntos, los ingresos de la CSPE atienden a necesidades públicas de orden social o territorial que, normalmente, se sufragan con cargo a los presupuestos del Estado.

69. De hecho, estos objetivos sociales y de cohesión territorial han justificado la ulterior evolución de la legislación francesa, plasmada en la Ley 2015-1786. [43] A partir de entonces, se integran en el presupuesto del Estado francés los gravámenes del servicio público de la electricidad y del gas y se ha fusionado la CESP con el impuesto sobre el consumo final de electricidad (impuesto especial armonizado). [44]

42 Sentencias de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co. (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 35; de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartados 28 y 29; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 39.

43 Loi n.º 2015-1786 du 29 décembre 2015 de finances rectificative pour 2015 (JORF n.º 302, 2015, p. 24701). En la exposición de motivos del artículo 3 de su proyecto de ley se afirmaba: «une partie des charges actuellement financées par la CSPE ne relèvent pas directement de la politique de transition énergétique, il s'agit de charges relatives aux tarifs sociaux, à la péréquation territoriale, à la cogénération et au budget du médiateur de l'énergie. Ces charges ne présentent pas de lien direct par nature avec les recettes issues de la fiscalité énergétique. Elles ont par ailleurs un caractère récurrent et seront désormais inscrites au budget général, sur un nouveau programme de la mission "Ecologie, développement et mobilité durable" dont les crédits seront inscrits en 2016 par coordination du projet de loi de finances actuellement examiné au Parlement».

44 Durante la tramitación parlamentaria de esta ley, varios documentos hicieron referencia al carácter presupuestario y no específico de algunos de los objetivos de la CSPE y a lo imprescindible de su modificación, acabar con el incumplimiento de la normativa de la Unión Europea. Véanse los informes n.º 229 y n.º 263 (2014-2015) de la Comisión (parlamentaria) de asuntos económicos, en los que se puede leer: «En outre, sur le plan communautaire, il existe un risque réel de remise en cause de la CSPE actuelle avec un effet rétroactif potentiel qui se chiffrerait en milliards d'euros, au motif de son absence de finalité spécifique» «le droit communautaire n'autorise ce type d'imposition que dès lors qu'elles poursuivent des fins spécifiques ; or, la CSPE couvre aujourd'hui des charges multiples et dont la finalité "budgétaire" s'agissant au moins des mesures sociales ou de péréquation tarifaire, risquerait de n'être pas considérée comme spécifique par la Cour de justice de l'Union européenne si elle avait à en connaître».

70. En cambio, opino que la afectación de la CSPE al pago de los sobrecostes resultantes de la obligación de compra (por parte de los suministradores) de la electricidad producida a partir de fuentes de energía renovables y de cogeneración tiene una finalidad específica, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre los IIFE.

71. En esa afectación puede encontrarse un vínculo suficiente entre el uso de los rendimientos del impuesto y el propósito específico de promover la energía verde.[45] La CSPE incentiva la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración,[46] a cuya financiación contribuye, de manera que por sí misma persigue la realización del objetivo específico invocado.[47]

72. En realidad, la Comisión[48] (que en este asunto adopta una postura distinta, no suficientemente explicada) ha reconocido que el componente A3 de los que incluye la exacción italiana para sufragar los costes generales del sistema eléctrico, cuyo cometido singular era financiar la producción eléctrica a partir de fuentes renovables y por cogeneración (es decir, el componente análogo a uno de los que sufraga la CSPE) es un IIFE.

73. Podría argumentarse en sentido contrario que la promoción de la electricidad verde es un objetivo cuya financiación también sería factible mediante fondos públicos procedentes del presupuesto estatal. Y ciertamente esa posibilidad cabe siempre, siendo como son soberanos los Parlamentos nacionales para incorporar a los presupuestos públicos las partidas que estimen convenientes. Ahora bien, si ese dato se convierte en la clave última para interpretar la excepción prevista por el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para los IIFE, me temo que en esta excepción no encajaría impuesto indirecto alguno.

74. Es cierto que, hasta ahora, ninguno de los impuestos analizados por el Tribunal de Justicia ha superado los exigentes criterios de su jurisprudencia para analizar la legalidad de los IIFE. Sin embargo, si la excepción existe, y algún efecto útil ha de reconocerse a su previsión en la Directiva 92/12, no debería ser neutralizada por vía jurisprudencial. Creo que la CSPE, en la parte asignada a la promoción de la electricidad verde, ofrece al Tribunal de Justicia la oportunidad, por primera vez, de admitir un IIFE dentro de aquella Directiva.

75. Esta conclusión no se ve desvirtuada por varios razonamientos suscitados en este litigio. El tribunal de reenvío señala que el importe de la obligación de comprar, a un precio superior a su valor de mercado, la electricidad generada por las instalaciones que utilizan energías renovables (que equivale a la diferencia entre la tarifa de adquisición por los compradores obligados y el coste evitado a tales compradores con respecto a la adquisición de la electricidad correspondiente) no dependía de los

45 Sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 30 a 32; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartados 41 y 42.

46 Sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 30; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 41.

47 En este sentido, la CSPE difiere del impuesto sobre las ventas analizado en la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartados 43 a 46, que gravaba la mayor parte de los bienes y servicios vendidos a los consumidores finales en el término municipal de Tallin, y cuya recaudación fue destinada por el Ayuntamiento de esa ciudad a la financiación del ejercicio de su competencia en materia de organización del transporte público en su término municipal. El Tribunal de Justicia entendió que la normativa estonia no establecía ningún mecanismo de afectación predeterminada a propósitos medioambientales o de salud pública de los ingresos procedentes del impuesto sobre las ventas, en cuanto gravaba los combustibles líquidos sujetos a impuestos especiales. No había, pues, un vínculo directo entre el uso de los rendimientos de dicho impuesto y aquellos propósitos.

48 Véase el documento C(2017) 3406 final, de 23 de mayo de 2017, State Aid SA.38635 (2014/NN) – Italy – Reductions of the renewable and cogeneration surcharge for electro-intensive users in Italy, p. 100: «the A3 component constitutes an indirect tax on electricity. Furthermore, it should be pointed out that the A3 component pursues a specific objective […] namely financing of the support for RES and cogeneration installations».

ingresos procedentes de la CSPE. Ahora bien, aunque no haya una conexión inmediata entre la recaudación vía CSPE y la cuantía específica de la ayuda a los productores de la electricidad verde, es innegable que un elevado porcentaje de los importes procedentes de la CSPE se atribuía a la financiación de esta ayuda. [49]

76. Tampoco obsta a la calificación de IIFE que la recaudación obtenida con la CSPE fuera distribuida, cada año, según los criterios fijados por la Comisión de regulación de la energía y las decisiones del ministerio competente en materia energética, sin que la legislación francesa hubiese preestablecido los porcentajes de la recaudación de la CSPE afectos a cada objetivo.

77. Considero, en ese sentido, que los Estados miembros deben disponer de un cierto margen al diseñar un IIFE compatible con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. En dicho margen encaja la posibilidad de indicar con flexibilidad el destino de la recaudación, así como la de ajustar la cuantía del impuesto en función de las circunstancias, decisiones que pueden delegarse en las autoridades públicas competentes. Lo relevante es, insisto, que, en la práctica, aproximadamente un 70 % de la recaudación de la CSPE se consagraba a la promoción de la electricidad verde.

78. Menos aún me parece que sea un obstáculo a la catalogación como IIFE que la CSPE no permitiera, por sí misma, priorizar el consumo de electricidad verde, o incentivar su compra por el consumidor, con preferencia sobre la procedente de fuentes no renovables. En la electricidad, a diferencia de otros bienes sometidos a impuestos especiales (como el alcohol o el tabaco), hay una dificultad obvia para distinguir la que se genera desde fuentes renovables y la que tiene su origen en combustibles fósiles o en otras fuentes, una vez vertida en la red de distribución. Pero recuerdo que el Tribunal de Justicia solo reclama que el IIFE tenga una estructura que desincentive el consumo del producto por los consumidores cuando no exista un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos. Esta última circunstancia se da en el caso de la CSPE, como he indicado. [50]

79. A tenor de las explicaciones precedentes, entiendo que la CSPE cumple el requisito de perseguir una finalidad específica y puede ser calificada de IIFE compatible con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, en la parte que corresponde a la recaudación destinada al pago de los sobrecostes resultantes de la obligación de compra de la electricidad surgida a partir de fuentes de energía renovables y de cogeneración.

2. Semejanzas entre un IIFE y el impuesto especial armonizado o el IVA

80. Además de perseguir una finalidad específica, para encajar en la excepción del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, un impuesto indirecto debe respetar las normas aplicables a los impuestos especiales o al IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto. Ha de tener, pues, en cuanto a estos elementos del tributo, características análogas bien a las de los impuestos especiales armonizados por la Unión o bien a las del IVA.

81. El Tribunal de Justicia ha declarado, al interpretar este precepto, que «el artículo 3, apartado 2, de la Directiva sobre los impuestos especiales no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, cálculo, devengo y control del impuesto» y que «es suficiente que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa comunitaria». [51]

49 Según los datos de 2003 a 2015 facilitados por la Comisión de regulación de la energía, disponibles en http://www.cre.fr/operateurs/service-public-de-l-electricite-cspe/montant#section2, aproximadamente el 70 % de la recaudación de la CSPE se dedicaba a energías renovables y cogeneración, el 25 % a la compensación interterritorial y el 5 % a los fines sociales.

50 Sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartado 32; y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), apartado 42.

51 Sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia (C-434/97, EU:C:2000:98), apartado 27.

82. La CSPE carece de una estructura asimilable a la del IVA, ya que su cuantía no es proporcional al precio del bien que grava, sino que se calcula sobre el volumen de la energía eléctrica consumida; su percepción ocurre en el momento del consumo, y no en cada fase del proceso de producción y de distribución; y, por último, recae sobre un bien determinado (la electricidad) y no se caracteriza por su generalidad.

83. Por consiguiente, la similitud de la CSPE hay que buscarla en el contexto de la técnica propia de los impuestos especiales. El tribunal de reenvío, con cuyas apreciaciones coincido, ha puesto de relieve varios elementos de la estructura tributaria de la CSPE similares a los de los impuestos especiales.

84. Respecto al cálculo de la base imponible y de la liquidación, plasmada en la cuota exigible, la CSPE presenta claras semejanzas con los impuestos especiales. Se grava la electricidad en función de los kilovatios consumidos, a un tipo que pasó de 3 euros/MWh en 2003 a 20 euros/MWh en 2015,[52] a semejanza de lo que ocurre con aquellos otros impuestos.

85. En cuanto al devengo, en el caso de los impuestos especiales, tiene lugar cuando se suministra la electricidad.[53] El artículo 5 de la Ley de 10 de febrero de 2000, entonces vigente, preveía asimismo que la recaudación de la CSPE tendría lugar cuando el consumidor abonara su factura. Por eso, el elemento temporal de su devengo coincide con el suministro de la electricidad, análogamente a lo prescrito por las Directivas 92/12 y 2003/96.

86. Al contrario del impuesto especial armonizado sobre la electricidad, en el que el deudor es el distribuidor o el redistribuidor de electricidad (artículo 21, apartado 5, Directiva 2003/96), en el caso de la CSPE es el consumidor final. Ahora bien, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 no pide a los IIFE similitud con el IVA o con los impuestos especiales en relación con las normas relativas al deudor del impuesto.

87. También en la fijación de límites máximos hay sintonía entre la CSPE y los impuestos especiales. En la primera, «la cuantía total adeudada en concepto de contribución al servicio público de electricidad por toda sociedad industrial que consuma más de 7 gigavatios-hora de electricidad al año no podrá exceder del 0,5 % de su valor añadido».[54] Esa limitación está en línea con el artículo 17, apartado 1, de la Directiva 2003/96[55] y, por tanto, se atiene al sistema general de cálculo de los impuestos especiales recogido por el derecho de la Unión.

88. Por último, en cuanto al «control del impuesto», es cierto que la gestión de la CSPE difiere, en parte, de la de otros tributos indirectos. La legislación francesa prescribe su pago por los consumidores finales de electricidad, en forma de exacción adicional a la tarifa eléctrica plasmada en su factura, por lo que son los suministradores de electricidad quienes recaudaban la CSPE y transferían los fondos a la Caja de Depósitos, que los distribuía entre los operadores del sistema eléctrico. Ahora

52 El tipo de gravamen, recuerdo, debía precisarlo anualmente el ministerio competente, a propuesta de la Comisión reguladora de la energía, dentro del límite del 7 % de la tarifa de base de venta de la electricidad. No obstante, dicho tipo fue fijado por ley los tres primeros años y luego se mantuvo sin cambios hasta 2010, en virtud del mecanismo de reconducción tácita establecido legalmente.

53 Según el artículo 6, párrafo primero, de la Directiva 92/12, «el impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14». 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 imponibles en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor».

54 Artículo 67 de la loi du 13 juillet 2005 de programme fixant les orientations de la politique énergétique (Ley por la que se establecen las orientaciones de la política energética), en la redacción entonces vigente.

55 Según este precepto, siempre que los niveles mínimos de imposición mencionados en dicha Directiva sean respetados, los Estados miembros «podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo [...] para la electricidad [...] a favor de empresas de elevado consumo energético». Estas últimas se definen, en principio, como aquellas «cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido». El artículo 17, apartado 1, letra a), de la mencionada Directiva añade que, «en el marco de esta definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector».

bien, como ya he subrayado,[56] hay una intervención pública para asegurar el cobro de este gravamen, similar a otros mecanismos de control para el resto de los tributos, y las discrepancias entre las autoridades públicas que reclaman su pago y emiten órdenes de apremio contra quienes no la han satisfecho, a su tiempo, se dirimen ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

89. Globalmente considerada, pues, la CSPE se atiene a las normas aplicables a los impuestos especiales (en cuanto a su base imponible, su liquidación, su devengo y su control), tal como demanda el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12. Ahora bien, esa es una de las dos condiciones cumulativas requeridas. Se precisa, además, que la CSPE tenga finalidades específicas, condición que solo cumple en lo referente a la recaudación destinada a las ayudas a la electricidad verde.

90. En suma, opino que la CSPE puede reputarse compatible con artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 en aquel extremo, e incompatible en lo que atañe a la recaudación dirigida a la consecución de los restantes propósitos que persigue.

E. Régimen de reembolso de las cantidades indebidamente pagadas (tercera pregunta prejudicial)

91. El órgano jurisdiccional de reenvío interroga al Tribunal de Justicia sobre el régimen de reembolso, total o parcial, de la CSPE, en la hipótesis de que se admitiese (asimismo de modo total o parcial) su condición de IIFE.

92. Según la consolidada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las normas del derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia.[57] Por lo tanto, en principio, el Estado miembro está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el derecho de la Unión.[58] Con esta obligación de devolución se trata de remediar las consecuencias de la incompatibilidad del tributo con el derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó realmente.[59]

93. En coherencia con mi propuesta, recogida en los puntos precedentes, de que la CSPE, en lo que concierne al pago de los sobrecostes resultantes de la obligación de compra de la electricidad producida a partir de fuentes de energía renovables y de cogeneración, cumple con las exigencias del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, entiendo que no vulnera esta norma y, por lo tanto, no ha lugar a su reembolso, desde la perspectiva del derecho de la Unión.

94. Por el contrario, los sujetos pasivos podrán reclamar al Estado francés la devolución de las cantidades indebidamente pagadas a título de la CSPE, en la proporción en que su recaudación se haya afectado al resto de objetivos no específicos, pues en esta parte no es compatible con el derecho de la Unión. Corresponde al tribunal de reenvío fijar ese porcentaje, en función de los datos publicados por la Comisión de regulación de la energía o de otros oficialmente disponibles.

56 Punto 35 de estas conclusiones.

57 Véanse, en particular, las sentencias de 9 de noviembre de 1983, San Giorgio (199/82, EU:C:1983:318), apartado 12; y de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartado 24.

58 Véanse, en particular, las sentencias de 14 de enero de 1997, Comateb y otros (C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12), apartado 20; de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros (C-591/10, EU:C:2012:478), apartado 24; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), apartado 30.

59 Sentencias de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674), apartado 23; y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454), apartado 31.

95. El deber de reembolso está sujeto, por lo demás, a las limitaciones temporales de orden general (plazos de prescripción) y solo se extiende a las cantidades indebidamente pagadas desde el día 1 de enero de 2009.[60] El juez nacional habrá de verificar, además, si Messer France ha sido un consumidor final de electricidad[61] carente de la posibilidad de repercutir la cuantía de la CSPE sobre otra persona.

IV. Conclusión

96. A tenor de lo expuesto, sugiero al Tribunal de Justicia responder a las cuestiones planteadas por el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia) de la forma siguiente:

«1) El artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, 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, permitía a la República Francesa mantener hasta el 31 de diciembre de 2008 su sistema impositivo nacional sobre la electricidad con la única obligación de respetar los tipos mínimos fijados por dicha Directiva.

2) El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que el mantenimiento o la introducción de un impuesto indirecto de fines específicos no están subordinados a la previa implantación del impuesto especial armonizado.

3) El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse de manera que:

– una contribución como la controvertida en el litigio principal, basada en el consumo de electricidad, no puede calificarse de impuesto indirecto con finalidades específicas, en la medida en que su recaudación se destine a la compensación tarifaria geográfica, a la reducción del precio de la electricidad para las familias y las personas en situación de precariedad, así como al pago de los gastos de funcionamiento de instituciones públicas.

– Por el contrario, esa contribución puede calificarse de impuesto indirecto con finalidades específicas, compatible con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, en el porcentaje de su recaudación dirigido a financiar la producción de electricidad a partir de fuentes de energía renovables.

4) Las cantidades indebidamente recaudadas en aplicación de un impuesto indirecto parcialmente incompatible con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 deben ser reembolsadas, en el porcentaje correspondiente, a los sujetos pasivos que las hayan abonado, salvo que estos las hayan repercutido de modo definitivo».

60 Véanse los puntos 42 y 43 de estas conclusiones.

61 Los suministradores de electricidad no podrían reclamar la devolución de las cantidades pagadas en concepto de CSPE, porque son operadores que han repercutido su cuantía sobre los consumidores finales. En caso contrario, se enriquecerían sin causa, vulnerando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a cuyo tenor, «como excepción al principio de devolución de los tributos incompatibles con el derecho de la Unión, la restitución de un tributo recaudado indebidamente solo podrá denegarse cuando dé lugar a un enriquecimiento sin causa del sujeto pasivo, es decir, cuando se haya demostrado que la persona obligada al pago de dichos tributos los repercutió efectivamente de modo directo en el comprador». Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2011, Lady & Kid y otros (C-398/09, EU:C:2011:540), apartados 18 y 20; y de 20 de octubre de 2011, Danfoss y Sauer-Danfoss (C-94/10, EU:C:2011:674), apartados 20 y 21.