



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. MACIEJ SZPUNAR  
presentadas el 3 de febrero de 2015<sup>1</sup>

**Asunto C-5/14**

**Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH  
contra  
Hauptzollamt Osnabrück**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg (Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Normativa de un Estado miembro que establece un impuesto sobre el combustible nuclear — Conformidad con la Constitución nacional y el Derecho de la Unión — Directiva 2003/96/CE — Artículos 2 y 14 — Directiva 2008/118/CE — Artículo 1 — Artículo 107 TFUE — Artículos 93 EA, 191 EA y 192 EA»

## Introducción

1. ¿Se opone el Derecho de la Unión a que un Estado miembro introduzca un impuesto que grave el uso de materiales fisionables a cargo de quienes explotan centrales nucleares? Esa es, en esencia, la cuestión prejudicial que nos plantea el Finanzgericht Hamburg (tribunal en materia tributaria de Hamburgo, Alemania).
2. Dicha cuestión prejudicial incluye varios aspectos. En efecto, se refiere a las disposiciones del Tratado FUE, a las del Tratado CEEA y a las relaciones entre ambos Tratados. Será preciso analizar también el sistema armonizado de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad.
3. Por último, o más exactamente antes siquiera de ir más lejos, habrá que examinar el problema de la articulación entre el procedimiento prejudicial y los procedimientos de control de constitucionalidad en los Estados miembros.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

4. Los artículos 107 TFUE y 267 TFUE, así como los artículos 93 EA, 191 EA y 192 EA, son las disposiciones de Derecho primario que constituyen el marco jurídico del presente litigio. Son suficientemente conocidos, de modo que no es necesario citarlos.

<sup>1</sup> — Lengua original: francés.

5. El sistema armonizado de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad se basa, por su parte, en la Directiva 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE,<sup>2</sup> y en 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.<sup>3</sup> La primera Directiva establece las normas generales del sistema de los impuestos especiales, mientras que la segunda regula, más concretamente, la imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

6. Los artículos 1 y 2 de la Directiva 2003/96 disponen:

*«Artículo 1*

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

*Artículo 2*

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

- a) los productos de los códigos NC 1507 a 1518, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción;
- b) los productos de los códigos NC 2701, 2702 y 2704 a 2715;
- c) los productos de los códigos NC 2901 y 2902;
- d) los productos del código NC 2905 11 00 que no sean de origen sintético, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción;
- e) los productos del código NC 3403;
- f) los productos del código NC 3811;
- g) los productos del código NC 3817;
- h) los productos del código NC 3824 90 99, cuando se destinen al consumo como combustible para calefacción o como carburante de automoción.

2. La presente Directiva se aplicará también a la electricidad incluida en el código NC 2716.

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

2 — DO 2009, L 9, p. 12.

3 — DO L 283, p. 51.

Además de los productos gravables enumerados en el apartado 1, cualquier producto destinado a ser utilizado, puesto a la venta o utilizado como carburante de automoción o como aditivo o expansor en los carburantes de automoción, se gravará con el mismo tipo impositivo aplicable al carburante de automoción equivalente.

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

[...]»

7. Según el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96:

«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 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:

- 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. [...]»

8. El artículo 1 de la Directiva 2008/118 dispone:

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

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

[...]

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 [al] 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.

3. Los Estados miembros podrán recaudar impuestos sobre:

- a) productos distintos de los sujetos a impuestos especiales;

[...]

No obstante, la imposición de tales gravámenes no podrá dar lugar, en el comercio entre Estados miembros, a trámites conexos al cruce de fronteras.»

### *Derecho alemán*

9. En virtud de la Ley del impuesto sobre el combustible nuclear (Kernbrennstoffsteuergesetz), de 8 de diciembre de 2010<sup>4</sup> (en lo sucesivo, «KernbrStG»), se introdujo el impuesto controvertido en el litigio principal. Según esta Ley, el combustible nuclear utilizado para producir comercialmente electricidad está sometido al impuesto sobre el combustible nuclear. Se entenderán por combustible nuclear el plutonio 239 y 241 y el uranio 233 y 235. El tipo impositivo se fija por gramo de dicho combustible y asciende a 145 euros. El impuesto se devengará cuando el combustible se utilice por vez primera en un reactor nuclear y se inicie la reacción en cadena. El sujeto pasivo del impuesto será quien explote la instalación de producción de electricidad mediante fisión de los materiales fisionables (central nuclear).

### **Hechos en el litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

10. Kernkraftwerke Lippe-Ems GmbH, sociedad alemana, explota una central nuclear en Lingen (Alemania). En una declaración tributaria de fecha 13 de julio de 2011, declaró el importe de 154 117 745 euros en concepto de impuesto sobre el combustible nuclear correspondiente al combustible utilizado en sus reactores en el mes de junio del mismo año. Paralelamente, interpuso también, ante el tribunal remitente, un recurso contra la autoridad fiscal competente, el Hauptzollamt Osnabrück, impugnando la legalidad de dicho impuesto en atención al Derecho de la Unión.

11. En un procedimiento paralelo que afectaba a otro explotador de una central nuclear, el tribunal remitente planteó al Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional Federal) una cuestión de constitucionalidad en relación con la KernbrStG. Según la información disponible, ese procedimiento sigue en curso.

12. En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) El artículo 267 TFUE, párrafo segundo, en relación con su párrafo primero, letra b), ¿faculta al órgano jurisdiccional de un Estado miembro a plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestiones que se susciten en el contexto de la legalidad de una ley nacional en relación con la interpretación del Derecho de la Unión también en el caso de aquel órgano jurisdiccional no sólo tenga, por una parte, dudas acerca de la conformidad de la ley con el Derecho de la Unión sino que, por otra, estime igualmente que la ley nacional es contraria a la Constitución nacional, y, por ello, haya acudido ya, en un procedimiento paralelo, ante el Tribunal Constitucional —único competente, en virtud del Derecho nacional, para pronunciarse sobre la inconstitucionalidad de las leyes—, que, sin embargo, no se ha pronunciado todavía?

En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial:

- 2) ¿Las Directivas 2008/118 y 2003/96, adoptadas para armonizar los impuestos especiales y relativas a los productos energéticos y la electricidad en el marco de la Unión, se oponen a la introducción de un impuesto nacional que grava los combustibles nucleares utilizados para la producción comercial de electricidad? ¿Depende esta respuesta de la posibilidad previsible de repercutir el impuesto nacional al consumidor a través del precio de la electricidad y, en su caso, qué debe entenderse por “repercusión”?

4 — BGBl. 2010 I, p. 1804.

- 3) ¿Puede una empresa oponerse a un impuesto con el que, con el fin de obtener ingresos, un Estado miembro grava la utilización de combustibles nucleares para la producción comercial de electricidad, alegando que la percepción de tal impuesto constituye una ayuda contraria al Derecho de la Unión con arreglo al artículo 107 TFUE? En caso de respuesta afirmativa a esta cuestión prejudicial, la KernbrStG, que, con el fin de obtener ingresos, se cobra un impuesto únicamente a las empresas que producen comercialmente electricidad utilizando combustibles nucleares, ¿constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE? ¿Cuáles son las circunstancias pertinentes para determinar si otras empresas, no sometidas a un impuesto similar, se hallan en una situación fáctica y jurídica comparable?
- 4) ¿Es contraria a las disposiciones del Tratado CEEA la percepción del impuesto alemán sobre el combustible nuclear?»

13. La petición de decisión prejudicial se recibió en el Tribunal de Justicia el 7 de enero de 2014. Las partes en el procedimiento principal, los Gobiernos alemán y finlandés y la Comisión Europea presentaron observaciones escritas. Las mismas partes estuvieron representadas en la vista que tuvo lugar el 4 de noviembre de 2014.

### **Análisis**

14. La primera cuestión prejudicial se refiere, en realidad, a la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial. Así pues, la examinaré en primer lugar, antes de abordar las cuestiones de fondo, en el orden en el que han sido planteadas.

#### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

15. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea que se dilucide, en esencia, si está facultado para plantear una petición de decisión prejudicial en virtud del artículo 267 TFUE aunque esté en curso un procedimiento nacional (en realidad, ese mismo tribunal remitente inició dicho asunto, aunque poco importa) de control de constitucionalidad de las disposiciones de Derecho nacional en las que se basa el acto individual controvertido en el litigio principal. Según explica el tribunal remitente, en el caso de que el Bundesverfassungsgericht declare que la KernbrStG es inconstitucional sin circunscribir los efectos de su resolución al futuro, se anularía automáticamente la declaración tributaria controvertida en el litigio principal, lo que conllevaría la extinción del procedimiento principal y dejaría a las cuestiones prejudiciales sin objeto.

16. Procede señalar de entrada que, a la luz de una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial en el presente litigio no parece suscitar dudas.

17. Es cierto que podría objetarse que, en una situación como la del litigio principal, las cuestiones prejudiciales revisten un carácter hipotético pues su pertinencia depende de cómo se resuelva el procedimiento nacional de control de constitucionalidad. En el caso de que se anulen retroactivamente las disposiciones nacionales, dejará de plantearse la cuestión relativa a la interpretación del Derecho de la Unión. No obstante, no es ése el enfoque que defiende el Tribunal de Justicia en cuanto a la articulación entre el procedimiento prejudicial y los procedimientos nacionales de control de constitucionalidad.

18. En efecto, en primer lugar, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque puede ser ventajoso que los problemas de estricto Derecho nacional estén resueltos en el momento de la remisión al Tribunal de Justicia, los órganos jurisdiccionales nacionales ostentan la más amplia facultad para dirigirse al Tribunal de Justicia si consideran que un asunto pendiente ante ellos plantea cuestiones sobre la interpretación o la apreciación de la validez de las disposiciones de Derecho de la

Unión que precisan una decisión por su parte.<sup>5</sup>

19. Por tanto, un órgano jurisdiccional nacional que conoce de un litigio relacionado con el Derecho de la Unión y que considera que una disposición nacional no sólo es contraria al Derecho de la Unión, sino que, además, adolece de vicios de inconstitucionalidad, no está privado de la facultad ni exento de la obligación, previstas en el artículo 267 TFUE, de plantear al Tribunal de Justicia cuestiones prejudiciales sobre la interpretación o la validez del Derecho de la Unión por el hecho de que la declaración de la inconstitucionalidad de una disposición de Derecho interno está sometida a un recurso obligatorio ante el juez Constitucional. En efecto, la eficacia del Derecho de la Unión se vería amenazada si la existencia de un recurso obligatorio ante el juez Constitucional pudiese impedir que el juez nacional, al conocer de un litigio regulado por el Derecho de la Unión, ejerza la facultad, que le atribuye el artículo 267 TFUE, de plantear al Tribunal de Justicia cuestiones prejudiciales sobre la interpretación o la validez del Derecho de la Unión a fin de poder determinar si una norma nacional resulta o no compatible con dicho Derecho.<sup>6</sup>

20. En segundo lugar, también según jurisprudencia reiterada, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas.<sup>7</sup>

21. Pues bien, me parece que no es ese el caso en el presente litigio. La relación entre las cuestiones prejudiciales planteadas y la realidad del litigio principal, por una parte, y la suficiencia de la información facilitada por el tribunal remitente, por otra, no suscitan, a mi juicio, ninguna duda.

22. En cuanto al carácter hipotético del problema planteado, dado el resultado incierto del procedimiento paralelo de control de constitucionalidad —tanto en lo relativo al sentido de la resolución del juez Constitucional como a sus efectos temporales—, está claro que no cabe calificar las cuestiones prejudiciales de hipotéticas simplemente porque exista tal procedimiento. Ciertamente, numerosos sucesos pueden conllevar la extinción del procedimiento principal antes de que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la petición de decisión prejudicial, empezando, muy prosaicamente, por el desistimiento. Entre estos sucesos —posibles aunque inciertos— figura la anulación por el juez Constitucional de las disposiciones nacionales que sirven de base al objeto del litigio. En tal caso, incumbe al tribunal remitente extraer las consecuencias de tal suceso y, en particular, concluir que debe mantener su petición de decisión prejudicial, modificarla o retirarla.<sup>8</sup> Sin embargo, en modo alguno puede bastar que tal suceso sea posible, aun cuando su probabilidad sea superior debido a que se haya iniciado un procedimiento de control de constitucionalidad, para declarar el carácter hipotético de las cuestiones prejudiciales planteadas.

5 — Véanse, en particular, las sentencias Melki y Abdeli (C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363), apartado 41, y A (C-112/13, EU:C:2014:2195), apartado 35 y jurisprudencia citada.

6 — Véanse, en particular, las sentencias Melki y Abdeli (C-188/10 y C-189/10, EU:C:2010:363), apartado 45, y A (C-112/13, EU:C:2014:2195), apartado 38.

7 — Véase, en particular, en el contexto de una declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones nacionales a las que también se refería la petición de decisión prejudicial, la sentencia Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719), apartados 40 a 42.

8 — Véanse, en este sentido, la sentencia Cartesio (C-210/06, EU:C:2008:723), apartado 96, y el auto Nationale Loterij (C-525/06, EU:C:2009:179), apartado 11. Véase también el apartado 30 de las Recomendaciones a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2012, C 338, p. 1).



23. A este respecto, hay que advertir también al tribunal remitente sobre las normas de atribución al Tribunal de Justicia del conocimiento de las peticiones de decisión prejudicial que figuran en el artículo 100 de su Reglamento de Procedimiento, que entró en vigor el 1 de noviembre de 2012. Según esta disposición, la retirada de una petición de decisión prejudicial podrá ser tenida en cuenta hasta la notificación de la fecha de pronunciamiento de la sentencia a los interesados mencionados en el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

24. Por último, en tercer lugar, el Tribunal de Justicia ha tenido también la ocasión de declarar que el procedimiento prejudicial y el procedimiento nacional de control de constitucionalidad tienen objetos y efectos jurídicos distintos. La declaración de inconstitucionalidad de una disposición de Derecho nacional por el juez Constitucional conlleva, en principio, la eliminación de esa disposición del ordenamiento jurídico. Esta eliminación puede producir, según el sistema nacional, efectos *ex nunc* o *ex tunc*, o también desde un momento determinado por el propio juez constitucional. En el caso de que el juez constitucional conozca en el marco de un litigio concreto ante un órgano jurisdiccional nacional, podrá resultar que la disposición controvertida, aunque anulada, se aplique a la parte que suscitó el control de constitucionalidad. La situación es completamente distinta en el caso del procedimiento prejudicial. Según la formulación del Tribunal de Justicia, el juez nacional debe resolver sobre el conflicto entre una disposición de Derecho nacional y otra del Tratado directamente aplicable (apreciado por el órgano jurisdiccional remitente a raíz de la resolución del Tribunal de Justicia en respuesta a la petición de decisión prejudicial) mediante la aplicación del Derecho de la Unión, dejando inaplicada cualquier disposición contraria de la legislación nacional, y no mediante la declaración de nulidad de la disposición nacional contraria, ya que corresponde a cada Estado miembro determinar las competencias de sus tribunales en este sentido.<sup>9</sup>

25. Procede añadir, aun cuando no influya en la respuesta a la cuestión prejudicial, que, tratándose del litigio principal, según la información facilitada por el tribunal remitente, es objeto del conocimiento del juez constitucional una supuesta infracción de las normas internas de competencia, cuestión, por tanto, distinta de la de la eventual incompatibilidad de la KernbrStG con las disposiciones, antes citadas, del Derecho de la Unión.

26. Así pues, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial que un órgano jurisdiccional nacional está facultado para plantear una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE aunque esté en curso un procedimiento nacional de control de constitucionalidad de las disposiciones de Derecho nacional en las que se basa el acto individual controvertido en el litigio principal.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

27. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea, en esencia, que se dilucide si las Directivas 2003/96 y 2008/118 se oponen al impuesto controvertido en el litigio principal. Trata además de saber si la posibilidad de repercutir dicho impuesto al consumidor de electricidad afecta a la respuesta a esta cuestión prejudicial.

28. El tribunal remite no concreta, en el tenor de la cuestión prejudicial, cuáles son las disposiciones de las Directivas 2003/96 y 2008/118 que, a su juicio, pueden oponerse, en su caso, al impuesto controvertido. No obstante, de la resolución de remisión se desprende que se trata más concretamente de saber, en primer término, si el combustible nuclear está incluido en la exención prevista en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y, en segundo término, si puede

<sup>9</sup> — Véase la sentencia Filipiak (C-314/08, EU:C:2009:719), apartado 82.

considerarse que el impuesto controvertido grava indirectamente la electricidad, lo que lo haría potencialmente incompatible con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. El eventual impacto de la posibilidad de repercutir el impuesto controvertido forma parte de este segundo problema.

29. Así pues, esta segunda cuestión prejudicial se divide en dos partes que analizaré por separado.

Sobre la Directiva 2003/96

– Observaciones preliminares sobre la aplicabilidad de la Directiva 2003/96 al combustible nuclear

30. El combustible nuclear está incluido en el ámbito al que se aplica el Tratado CEEA.<sup>10</sup> Por consiguiente, procede preguntarse si las disposiciones de Derecho derivado adoptadas sobre la base del Tratado CE<sup>11</sup> pueden regular la imposición de un producto de este tipo. En efecto, en caso de respuesta negativa, el análisis de la primera parte de la segunda cuestión prejudicial carecería de objeto.

31. Cuando se adoptó la Directiva 2003/96, las relaciones entre los Tratados CE y CEEA se regían por el artículo 305, apartado 2, del Tratado CE, según el cual «las disposiciones del [Tratado CE] no afectarán a las estipulaciones del [Tratado CEEA]». <sup>12</sup> No obstante, no me parece que esta norma, que da al Tratado CEEA y al Tratado CE idéntico valor jurídico, resuelva la cuestión de la aplicabilidad de las disposiciones de Derecho derivado del Tratado CE en el ámbito al que se aplica el Tratado CEEA. Pueden adoptarse dos enfoques en la materia.<sup>13</sup>

32. El primero consiste en considerar que ambas Comunidades son completamente distintas e independientes en sus respectivos ámbitos. Así pues, los actos adoptados sobre la base del Tratado CE no serían aplicables en el ámbito del Tratado CEEA y viceversa, lo que significaría, junto con el principio de atribución de competencias, que, para toda actuación legislativa en el ámbito de alguno de los Tratados, sería necesaria una base jurídica en ese mismo Tratado. Ahora bien, el Tratado CEEA está mucho menos desarrollado que el Tratado CE. No sólo se vio limitado desde el principio, como tratado sectorial, a los instrumentos jurídicos que, en el momento de su adopción, parecían necesarios para el desarrollo de la industria nuclear europea (por ejemplo, no se establece ninguna competencia general para la armonización de las legislaciones nacionales), sino que no ha conocido, a diferencia del Tratado CE, una ampliación sustancial de su ámbito de aplicación derivado de los sucesivos tratados modificativos.

33. Por tanto, la adopción de este enfoque estrictamente «dualista» plantearía graves problemas cuando el Derecho europeo se aplique en diversos ámbitos, como la competencia, la fiscalidad o incluso el medio ambiente, y no esté justificado excluir de la intervención del legislador europeo los bienes o actividades incluidos en el ámbito del Tratado CEEA.

34. Optaría por el segundo enfoque, consistente en considerar que el Tratado CE, de conformidad con su carácter general, tiene un ámbito de aplicación que abarca todos los bienes, servicios y actividades, mientras que el Tratado CEEA sólo establece reglas específicas cuando las características de la industria nuclear lo exigen. Por tanto, los actos de Derecho derivado adoptados sobre la base del

10 — Según la terminología del Tratado CEEA son «materiales fisionables especiales».

11 — La Directiva 2003/96 se adoptó antes de la entrada en vigor del Tratado de Lisboa. Su base jurídica es el artículo 93 CE (actual artículo 113 TFUE).

12 — En la actualidad, desde la entrada en vigor del Tratado de Lisboa, en el artículo 106 *bis*, apartado 3, del Tratado CEEA figura una disposición análoga. El apartado 1 de ese mismo artículo sigue enumerando expresamente los artículos del Tratado FUE que se aplican al Tratado CEEA, pero allí se abordan únicamente disposiciones institucionales.

13 — Véase Cusack, T. F.: «A Tale of Two Treaties: an Assessment of the Euratom Treaty in Relation to the EC Treaty», *Common Market Law Review*, n° 40, 2003, pp. 117 a 142, especialmente, p. 127.



Tratado CE podrán aplicarse a los bienes y actividades incluidos en el ámbito del Tratado CEEA, mientras éste no disponga lo contrario. Soy consciente de los problemas jurídicos que también implica este enfoque, pero me parecen fácilmente superables y, en todo caso, irrelevantes en el presente litigio.

35. Por otra parte, este enfoque parece sustentado en la jurisprudencia. En el Dictamen 1/94, el Tribunal de Justicia declaró que, «como el Tratado [CEEA] no contiene disposición alguna sobre el comercio exterior, nada impide que los acuerdos celebrados en virtud del artículo 113 del Tratado CE se extiendan a los intercambios internacionales de productos [CEEA]». <sup>14</sup> Por lo que respecta al Tratado CECA, el Tribunal de Justicia declaró que el Tratado CEE «[podía] aplicarse a productos comprendidos en el ámbito de aplicación del Tratado CECA en la medida en que las cuestiones de que se trate no se contemplen en las disposiciones del Tratado CECA», <sup>15</sup> lo que me parece perfectamente trasladable al Tratado CEEA. Es cierto que el Tribunal de Justicia ha vinculado recientemente la aplicabilidad de una disposición del Tratado CE en el ámbito del Tratado CEEA a su condición de norma general del Derecho europeo. <sup>16</sup> No obstante, me parece que la situación en ese asunto difería de la controvertida en el litigio principal. En primer término, se trataba de aplicar directamente una disposición del Tratado CE en el ámbito del Tratado CEEA y no de determinar si los actos de Derecho derivado adoptados sobre la base del Tratado CE pueden aplicarse a los bienes incluidos en el Tratado CEEA. En segundo término, estimo que la apreciación del Tribunal de Justicia de que un principio del ordenamiento jurídico europeo tan fundamental como el de la prohibición de discriminación por razón de la nacionalidad es aplicable en el ámbito del Tratado CEEA, no puede significar necesariamente que en las situaciones reguladas por el Tratado CEEA sean únicamente aplicables los principios generales establecidos en el Tratado CE.

36. Por último, el enfoque que propugno parece seguirse desde hace tiempo en la práctica de las instituciones. En efecto, actos adoptados únicamente sobre la base del Tratado CE, tales como la Directiva 85/337/CEE, <sup>17</sup> la Directiva 98/34/CE, <sup>18</sup> o, incluso, en el ámbito fiscal, la Directiva 2006/112/CE, <sup>19</sup> se aplican indistintamente a los bienes y a las actividades incluidos en los Tratados CE (en la actualidad Tratado FUE) y CEEA. Así pues, no veo impedimentos formales a que las disposiciones de la Directiva 2003/96 puedan aplicarse también, en teoría, al combustible nuclear.

– Aplicación directa de la Directiva 2003/96 al combustible nuclear

37. El artículo 1 de la Directiva 2003/96 obliga a los Estados miembros a exigir un impuesto especial sobre los productos energéticos y la electricidad. Los productos energéticos se definen en el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva con ayuda de los códigos de la Nomenclatura Combinada <sup>20</sup> relativos a determinados productos que son, en esencia, el carbón, el gas natural y los hidrocarburos, así como determinados productos derivados. El apartado 2 del mismo artículo añade a esa lista la electricidad. Así pues, el combustible nuclear en el sentido de la KernbrStG no figura entre los productos enumerados.

14 — EU:C:1994:384, apartado 24.

15 — Sentencia Hopkins y otros (C-18/94, EU:C:1996:180), apartado 14 y jurisprudencia citada.

16 — Sentencia ČEZ (C-115/08, EU:C:2009:660), apartados 87 a 91.

17 — Directiva del Consejo, de 27 de junio de 1985, relativa a la evaluación de las repercusiones de determinados proyectos públicos y privados sobre el medio ambiente (DO L 175, p. 40).

18 — Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de junio de 1998, por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas (DO L 204, p. 37).

19 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1).

20 — Con arreglo al Reglamento (CE) n° 2031/2001 de la Comisión, de 6 de agosto de 2001, por el que se modifica el anexo I del Reglamento (CEE) n° 2658/87 del Consejo relativo a la nomenclatura arancelaria y estadística y al arancel aduanero común (DO L 279, p. 1).

38. Según el artículo 2, apartado 3, párrafos segundo y tercero, de la Directiva 2003/96, están sometidos también al impuesto especial todos los demás productos utilizados como carburante de automoción y cualesquiera otros hidrocarburos, con excepción de la turba, utilizados para calefacción.<sup>21</sup>

39. Por consiguiente, el artículo 2 de la Directiva 2003/96, al indicar los productos sometidos al impuesto especial, define al mismo tiempo el ámbito de aplicación de ésta.<sup>22</sup>

40. El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 exige del impuesto especial a los «productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad». Así pues, en el presente litigio, se trata de saber si esta exención se aplica también al combustible nuclear. No creo que sea así por las razones siguientes.

41. En primer término, en el artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 se habla expresamente de los «productos energéticos». Pues bien, este término se define con precisión en el artículo 2, apartado 1, de dicha Directiva mediante una lista limitativa y exhaustiva de productos designados con claridad por sus códigos de la Nomenclatura Combinada. Por tanto, dicho término no puede tener en el artículo 14 de dicha Directiva un significado distinto al dado en el citado artículo 2. En efecto, no cabe considerar, salvo atentando contra la lógica jurídica, que el legislador haya empleado en el mismo texto un término idéntico en dos acepciones distintas.

42. Es cierto que, además de a los productos enumerados en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96, el impuesto especial se aplica también a los demás productos utilizados como carburante de automoción y a los demás hidrocarburos utilizados para calefacción. Así pues, las excepciones previstas en el artículo 14 de esa misma Directiva deberían aplicarse lógicamente también a esas dos categorías de productos: en el caso de autos, los hidrocarburos utilizados como combustible para producir electricidad. No obstante, el combustible nuclear controvertido en el presente litigio no es un hidrocarburo: se trata, en efecto, de isótopos específicos de plutonio y uranio.<sup>23</sup>

43. En segundo término, como ya observé en el punto 32 de las presentes conclusiones, el artículo 2 de la Directiva 2003/96 define el ámbito de aplicación de ésta. Por tanto, no cabe aplicar su artículo 14, más allá de ese ámbito de aplicación, a los productos que no están incluidos en la misma, eximiéndoles de un impuesto al que no están sometidos.

44. Por consiguiente, considero claro que la Directiva 2003/96, y especialmente su artículo 14, apartado 1, letra a), no es aplicable al combustible nuclear.

#### – Aplicación por analogía

45. El tribunal remitente se pregunta también sobre la posibilidad de aplicar al combustible nuclear la Directiva 2003/96, o, al menos, su artículo 14, apartado 1, letra a), por analogía. Debo confesar que me cuesta imaginarme cómo podría hacerse. La disposición citada establece una exención del impuesto especial. Por tanto, no puede aplicarse, ni siquiera por analogía, a los productos que no están sometidos a ese impuesto. Por consiguiente, sería necesario someter primero al combustible nuclear al régimen de la Directiva 2003/96. Pues bien, me parece totalmente inconcebible someter por analogía

21 — El artículo 2, apartado 3, párrafo primero, de la Directiva 2003/96 no amplía el abanico de los productos sometidos al impuesto especial. Se refiere únicamente al método para determinar el nivel de imposición de los productos para los que dicho nivel no se especifica en la citada Directiva.

22 — Este ámbito de aplicación está también limitado por las excepciones establecidas en el artículo 2, apartado 4, de la Directiva 2003/96, que no son pertinentes en el presente litigio.

23 — Estimo, además, que no se trata siquiera de un combustible. El término «combustible nuclear» es una simplificación, pues en realidad el funcionamiento de una central nuclear se basa en una reacción en cadena automantenida y no en la combustión de un producto, como ocurre en las centrales «clásicas».

un producto a un impuesto que no se le aplica. Además no existe ninguna analogía válida al respecto entre el combustible nuclear y los productos sometidos al impuesto especial. La Directiva 2003/96 no tiene por objeto la tributación de los productos que sirven para producir electricidad, sino la tributación de los productos energéticos, tal como se definen en esa Directiva, cualquiera que sea su uso. Así pues, el hecho de no incluir al combustible nuclear en esta normativa no constituye una laguna jurídica que haya que cubrir por analogía.

46. Como mucho, podría sugerirse trasladar al presente litigio, por analogía, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia dimanante de la sentencia Braathens.<sup>24</sup> El razonamiento sería el siguiente. En esa sentencia, el Tribunal de Justicia, al interpretar una disposición de la Directiva 92/81/CEE,<sup>25</sup> que precedió a la Directiva 2003/96, relativa a la exención del carburante utilizado en el tráfico aéreo [actual artículo 14, apartado 1, letra b), de la Directiva 2003/96], declaró que tal exención excluye no sólo la aplicación a los productos exentos del impuesto especial, sino también de otros impuestos nacionales que, en principio, pueden imponerse a los productos sometidos al impuesto especial.<sup>26</sup> En efecto, según el Tribunal de Justicia, tales impuestos nacionales privarían a la exención establecida por la Directiva 92/81 de todo efecto.<sup>27</sup> La misma exclusión de los impuestos nacionales tendría que aplicarse a los productos energéticos que sirven para producir electricidad, que están exentos del impuesto especial en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. Pues bien, si no cabe gravar los productos energéticos que sirven para producir electricidad mediante impuestos nacionales, lo mismo debería ocurrir, por analogía, con otros productos que, aunque no sean productos energéticos con arreglo a la Directiva 2003/96, sirven también para producir electricidad, como el combustible nuclear.

47. Este razonamiento me parece, sin embargo, erróneo. El artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 no introduce ningún principio general de exención de los productos que sirven para producir electricidad. Esta Directiva establece un sistema armonizado de imposición de los productos energéticos y de la electricidad y la exención de los productos energéticos utilizados para producir electricidad forma parte de ese marco estricto.<sup>28</sup> El objeto de la sentencia Braathens es precisamente un producto incluido en la Directiva 92/81 expresamente exento. Su única finalidad era garantizar la efectividad de esa exención y no ampliar el ámbito de la misma. Una interpretación más amplia sería contraria al ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, afectaría a su objetivo de armonización y vulneraría la competencia de los Estados miembros para introducir tributos indirectos fuera del ámbito armonizado reafirmada en el artículo 1, apartado 3, letra a), de la Directiva 2008/118.

48. En conclusión, estimo que un impuesto que grave el uso de combustible nuclear por parte de las centrales nucleares no está incluido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96, la cual no se opone, por tanto, a la aplicación de tal impuesto.

#### Sobre la Directiva 2008/118

49. Mediante la segunda parte de su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente se pregunta si el impuesto controvertido puede considerarse un impuesto indirecto sobre la electricidad. De entrada, sólo puedo observar que si así fuese, ese impuesto sería contrario a las disposiciones de la Directiva 2008/118, en relación con la Directiva 2003/96. No obstante, no creo que ese impuesto pueda calificarse de impuesto indirecto sobre la electricidad.

24 — C-346/97, EU:C:1999:291.

25 — Directiva del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO L 316, p. 12).

26 — Esta posibilidad dimana del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 (véase también el punto 51 de las presentes conclusiones).

27 — Véase la sentencia Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291), apartado 24.

28 — Véanse los puntos 41 a 44 de las presentes conclusiones.

– Sobre la posibilidad de introducir otros impuestos nacionales en los productos sometidos a impuestos especiales

50. El artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite a los Estados miembros imponer a los productos sujetos a impuestos especiales (entre ellos, la electricidad) otros gravámenes indirectos con fines específicos, a condición de que respeten las normas impositivas del Derecho de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido. Entre estas normas figuran la determinación de la base imponible, el cálculo del impuesto, su devengo y su control.

51. Según el tribunal remitente, el impuesto controvertido en el litigio principal no se recauda con fines específicos, pues financia el presupuesto federal. En cualquier caso, la apreciación de la finalidad de un impuesto es competencia de las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales, que deben tener en cuenta, no obstante, los criterios, además extremadamente estrictos, establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.<sup>29</sup> Si el órgano jurisdiccional nacional aprecia que el impuesto en cuestión no cumple estos criterios, éste no puede ser considerado conforme con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

52. Por lo que respecta a la observancia de las normas tributarias aplicables en el Derecho de la Unión, me parece que el impuesto controvertido en el litigio principal no cumple tampoco este requisito. Evidentemente, en el litigio principal sólo puede tratarse de la normativa en materia de impuestos especiales, ya que el impuesto controvertido no presenta ninguna analogía con el impuesto sobre el valor añadido.

53. Es cierto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 sólo exige la conformidad con el sistema general de la tributación en el Derecho de la Unión.<sup>30</sup> No obstante, considero que el impuesto controvertido no es conforme, ni siquiera en su sistema general, con las normas aplicables en materia de impuestos especiales sobre la electricidad.

54. En primer término, se aparta claramente de ellas en cuanto a la base imponible. Así, en el caso del impuesto especial, la base imponible está constituida por el propio producto sometido al impuesto especial, es decir, determinada cantidad de electricidad, mientras que la base imponible del impuesto controvertido está constituida por el combustible nuclear, es decir, un factor productivo, y sólo un nuevo cálculo permitiría, en su caso, relacionarla con una cantidad de electricidad determinada.

55. En segundo término, el impuesto especial sobre la electricidad sólo se devenga cuando se distribuye a los consumidores,<sup>31</sup> mientras que el impuesto controvertido se devenga cuando el combustible nuclear se utiliza en el reactor, es decir, antes incluso de la producción de la electricidad. Esta diferencia no es sólo cronológica, pues cambia también el sujeto pasivo. En efecto, en el caso del impuesto especial, sus sujetos pasivos son el distribuidor o el redistribuidor de la electricidad, mientras que, en el caso del impuesto controvertido, es el productor. Esto significa también que, si la electricidad se exporta a otro Estado miembro, el impuesto controvertido se recaudará en el Estado de producción (en Alemania), mientras que el impuesto especial sobre la electricidad se recaudará en el Estado de consumo.<sup>32</sup>

29 — Sentencia Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108), apartados 27 a 32.

30 — Sentencia EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 47.

31 — Artículo 21, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva 2003/96. Véase también la sentencia Comisión/Polonia (C-475/07, EU:C:2009:86), apartado 50.

32 — Sentencia Comisión/Polonia (C-475/07, EU:C:2009:86), apartado 56.

56. Por último, en tercer término, el control del abono del impuesto controvertido exige del sujeto pasivo la cumplimentación de una declaración tributaria en el momento del hecho imponible. Pues bien, de la jurisprudencia antes citada<sup>33</sup> puede deducirse que el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 no permite introducir impuestos que impongan a los operadores formalidades distintas a las establecidas por la normativa de la Unión relativa a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido.

57. Así pues, estimo que si se considerase que el impuesto controvertido en el litigio principal es un impuesto indirecto sobre la electricidad, no cumpliría los requisitos mencionados en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. No obstante, no creo que quepa tal consideración.

– Sobre la calificación del impuesto controvertido como impuesto indirecto sobre la electricidad

58. El tribunal remitente se pregunta si cabe considerar que el impuesto controvertido en el litigio principal es un impuesto indirecto sobre la electricidad debido a que es proporcional a la cantidad de electricidad producida sirviéndose de una cantidad de combustible nuclear dada. Sin embargo, no creo que tal proporcionalidad al respecto baste.

59. En efecto, para poder considerar que un impuesto grava a un producto determinado, es preciso que grave el consumo de ese mismo producto, bien directamente,<sup>34</sup> bien indirectamente incorporando el impuesto en el precio del producto. Los impuestos recaudados en la fase de producción, como lo sería, en su caso, el impuesto controvertido en el litigio principal si fuese considerado un impuesto sobre la electricidad, sólo pueden incluirse en la segunda situación, pues se aplican cuando aún no existe el producto gravado.

60. El impuesto controvertido en el litigio principal es evidentemente una carga que forma parte de los costes de producción de las centrales nucleares. Estos costes son parte constitutiva del precio de la electricidad aplicado por esas centrales. No obstante, no me parece que baste para considerar que el impuesto controvertido es un impuesto sobre la electricidad. En efecto, como fundadamente observó la Comisión, tal razonamiento llevaría a considerar que todas las tasas e impuestos soportados por los productores de electricidad son impuestos indirectos sobre ésta, por ejemplo, el impuesto de sociedades, cuya base imponible, es decir, el resultado imponible, es también proporcional, en cierta medida, a la cantidad de electricidad producida.<sup>35</sup>

61. Para poder considerar que un impuesto recaudado previamente (en la fase de producción) grava el consumo de un producto, es preciso que el importe del impuesto se incluya precisamente en el precio de cada cantidad del producto puesta al consumo, de modo que el impuesto sea neutro para el productor o el distribuidor que, como sujetos pasivos, sólo sirven de intermediarios entre el consumidor que soporta la carga impositiva y la Hacienda.

62. Pues bien, eso no me parece posible en el caso de un impuesto recaudado únicamente de determinados productores de electricidad. La electricidad es un producto concreto, que sólo existe en forma de tensión en la red eléctrica. Una vez producida la electricidad e introducida en la red, ya no cabe distinguir entre la procedente de tal o cual productor. Aunque los precios de puesta en red aplicados por los productores pueden diferir en cierta medida, el precio del suministro a los

33 — Sentencia EKW y Wein & Co (C-437/97, EU:C:2000:110), apartado 46.

34 — Así ocurría con el impuesto controvertido en el litigio que dio lugar a la sentencia Braathens (C-346/97, EU:C:1999:291). Se trataba de un impuesto recaudado con posterioridad al consumo del bien gravado, directamente del consumidor, que era también su sujeto pasivo. Además, como consecuencia de esta característica, la existencia de una relación directa e indisoluble entre el consumo del producto gravado y el hecho imponible, declarada por el Tribunal de Justicia en esa sentencia, me parece difícilmente trasladable, como criterio para calificar el impuesto controvertido en el litigio principal, al presente asunto, que se refiere a un impuesto recaudado previamente del productor.

35 — Aunque, según la clasificación clásica, el impuesto de sociedades es efectivamente un impuesto directo, una vez relacionado con un producto, tal como la electricidad, se convertirá en indirecto. Se trata del mismo razonamiento que el aplicado al impuesto controvertido.



consumidores ya no puede reflejar esa diferencia. En efecto, los consumidores pagan un precio único por la electricidad procedente de todos los productores. Así pues, sería imposible identificar el importe del impuesto controvertido abonado por los consumidores por una cantidad de electricidad dada. Por consiguiente, ese impuesto no puede calificarse de impuesto sobre la electricidad.

63. Finalmente, por lo que respecta al último problema planteado en la segunda cuestión prejudicial del tribunal remitente, el elemento decisivo no es la posibilidad *in abstracto* de repercutir el impuesto a los consumidores (y, por tanto, su calificación como impuesto indirecto), sino la imposibilidad de repercutirlo en el caso concreto del mercado eléctrico.

64. Por consiguiente, el impuesto controvertido en el litigio principal no es un impuesto indirecto sobre la electricidad ni está incluido, por tanto, en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118. Se trata, en realidad, de un impuesto sobre productos distintos de los sujetos a impuestos especiales en el sentido del apartado 3, letra a), del mismo artículo, artículo que únicamente exige que no se introduzca ningún trámite conexo al cruce de fronteras. En la medida en que el impuesto controvertido no dé lugar a tales trámites, la Directiva 2008/118 no se opone a dicho impuesto.

#### Respuesta a la segunda cuestión prejudicial

65. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, estimo que procede responder a la segunda cuestión prejudicial que las Directivas 2003/96 y 2008/118 no se oponen a un impuesto recaudado sobre el combustible nuclear que grava su uso para producir electricidad.

#### *Sobre la tercera cuestión prejudicial*

66. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, en primer término, si un sujeto pasivo del impuesto controvertido en el litigio principal puede impugnar su aplicación alegando que se trata de una ayuda de Estado contraria al mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Asimismo, trata de saber si dicho impuesto puede calificarse efectivamente de ayuda de Estado. Pese al orden en el que el tribunal remitente ha planteado sus preguntas, procede, a mi juicio, empezar analizando este segundo punto.

67. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, una medida fiscal puede constituir una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.<sup>36</sup> Así ocurre cuando dicha medida fiscal concede a sus beneficiarios un tratamiento fiscal ventajoso, aliviando las cargas que normalmente recaen sobre el presupuesto de una empresa. Además, esa medida debe poder favorecer a «determinadas empresas o producciones» en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen de que se trate.<sup>37</sup> Así pues, en la apreciación de estas medidas, de los cuatro criterios cumulativos mencionados por dicha disposición del Tratado FUE, la ventaja selectiva es el criterio crucial.

68. Por consiguiente, la determinación del marco de referencia reviste, según el Tribunal de Justicia, especial importancia en el caso de las medidas fiscales, puesto que la propia existencia de una ventaja sólo puede apreciarse en relación con una imposición considerada «normal».<sup>38</sup> Así pues, procede preguntarse acerca de la existencia de un sistema tributario normal, en cuyo marco se trate a los demás productores de electricidad de manera ventajosa en relación con las centrales nucleares.

36 — Sentencia Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100), apartado 14.

37 — Sentencia Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido (C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732), apartados 71 y 75 y jurisprudencia citada.

38 — Sentencia Portugal/Comisión (C-88/03, EU:C:2006:511), apartado 56.



69. Consta que no existe en Derecho alemán ningún sistema general de imposición previa de la producción de electricidad. No obstante, en ciertas circunstancias, establecer un nuevo impuesto únicamente para una parte de las empresas cuya situación es comparable puede tener el mismo efecto que la exención de un impuesto ya existente.<sup>39</sup> ¿Podría concebirse entonces un sistema tributario general en cuyo marco se grave por igual a todos los productores de electricidad en su producción?<sup>40</sup>

70. Es característica propia de la electricidad que puede producirse con arreglo a numerosas técnicas, muy distintas las unas de las otras; a saber: la combustión de combustibles fósiles (carbón, gas natural o petróleo) y de sus derivados, la reacción nuclear, o bien el uso de distintas fuentes de energía renovables, tales como el agua, el viento, la energía solar, la energía geotérmica, etc.

71. Así pues, me parece imposible crear un sistema de imposición previa que considere por igual a todos estos procedimientos productivos.<sup>41</sup> En otras palabras, las empresas productoras de electricidad con arreglo a esas distintas tecnologías no se hallan en una situación fáctica comparable en cuanto a su eventual tributación previa. Sólo tienen en común su producto final, es decir, la electricidad. Pues bien, como he observado en el punto 64 de las presentes conclusiones, el impuesto controvertido en el litigio principal no es un impuesto, ni siquiera indirecto, sobre la electricidad. Además, un impuesto de este tipo, que gravase la electricidad en la fase de producción, sería contrario a las disposiciones de la Directiva 2003/96, en relación con las de la Directiva 2008/118.<sup>42</sup>

72. Por tanto, el hecho de no gravar previamente la producción de electricidad generada por medios distintos a la energía nuclear no constituye una ventaja a la luz de un sistema tributario general, pues tal sistema no puede existir. Así pues, el impuesto controvertido en el litigio principal es un tributo específico que sólo puede aplicarse al sector nuclear.

73. Dado que tal sistema general de imposición previa de los productores de electricidad no constituye un marco de referencia imaginable, el hecho de no someter a esos productores a un sistema de este tipo no puede percibirse como aliviar una carga que normalmente recae sobre el presupuesto de una empresa.

74. Así pues, los productores de electricidad que utilizan una fuente de energía distinta del combustible nuclear no gozan, en relación con un sistema general, de un tratamiento fiscal específico que pueda calificarse de ayuda de Estado. Por consiguiente, no es necesario —ni tampoco pertinente— preguntarse si las empresas afectadas se hallan, habida cuenta de los objetivos perseguidos por un sistema tributario que sirve de marco de referencia, en una situación fáctica y jurídica comparable.

75. Debe añadirse asimismo que las diversas técnicas de producción de electricidad se diferencian también por sus costes medioambientales, su influencia en el mercado laboral, sus efectos más o menos nocivos en la salud humana, la seguridad pública, etc. Por tanto, aun cuando las empresas que utilizan esas distintas tecnologías compitan en cierta medida, pues producen el mismo producto —la

39 — Sentencia Ferring (C-53/00, EU:C:2001:627), apartado 20.

40 — No comparto el punto de vista de la demandante en el litigio principal, expuesto en sus observaciones, de que deba tenerse en cuenta en esta comparación únicamente a los productores de electricidad que no emitan dióxido de carbono (CO<sub>2</sub>) (es decir, los que utilizan la energía nuclear y las energías renovables). En efecto, el hecho de emitir o no CO<sub>2</sub> no tiene nada que ver con la imposición previa. Según la misma lógica, se podría distinguir la energía nuclear, que produce «residuos nucleares» que precisan de un tratamiento costoso, de las energías renovables, neutras desde el punto de vista medioambiental.

41 — Es preciso añadir también que, en virtud del artículo 14, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, se prohíbe gravar los combustibles fósiles en la medida en que, con arreglo a la misma, son productos energéticos.

42 — Véanse los puntos 50 a 57 de las presentes conclusiones.

electricidad—,<sup>43</sup> no se hallan en una situación fáctica idéntica. Por consiguiente, los poderes públicos pueden adoptar medidas que consideren adecuadas con respecto a uno de esos sectores de producción de electricidad, sin que ello constituya automáticamente una ayuda de Estado selectiva en favor de los demás sectores.<sup>44</sup>

76. En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el hecho de que el impuesto controvertido en el litigio principal se aplique únicamente a las empresas que producen electricidad comercialmente utilizando combustible nuclear no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por tanto, no es necesario analizar si una empresa puede impugnar tal ayuda para solicitar la exención de la imposición.

#### *Sobre la cuarta cuestión prejudicial*

77. Mediante su cuarta cuestión prejudicial, el tribunal remitente desea saber si las disposiciones del Tratado CEEA se oponen al impuesto controvertido en el litigio principal, sin precisar en el tenor de dicha cuestión prejudicial cuáles son las disposiciones concretamente controvertidas. No obstante, de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial dimana que se trata más específicamente de las disposiciones de los artículos 93 EA, 191 EA y 192 EA.

78. Leyendo dicha fundamentación, me parece que las dudas del tribunal remitente relativas a la conformidad del impuesto controvertido con las disposiciones citadas del Tratado CEEA se explican por la concepción y denominación de dicho impuesto en el Derecho interno como impuesto que grava los productos, a saber, el combustible nuclear. No obstante, dicho impuesto, calculado sobre la cantidad de combustible nuclear, reviste en realidad un carácter híbrido. Se recauda cuando se utiliza ese combustible para producir electricidad, que es el único uso gravado.<sup>45</sup> El sujeto pasivo del impuesto es quien explota la central nuclear, que también soporta la carga económica del impuesto. Al mismo tiempo, el combustible nuclear gravado es indispensable para la explotación de las centrales nucleares, pues no existe producto sustitutivo. En otras palabras, quien explota una central puede optar entre utilizar el producto gravado o abandonar su actividad. Desde este punto de vista, el impuesto controvertido se asemeja más, en sus efectos, a un impuesto sobre la actividad económica de quienes explotan centrales nucleares que a un verdadero impuesto que grave un producto. Desde esta óptica, el impuesto controvertido suscita, a mi juicio, menos dudas en cuanto a su conformidad con las disposiciones citadas del Tratado CEEA.

79. En primer término, el artículo 93 EA prohíbe todos los derechos de aduana, exacciones de efecto equivalente y restricciones cuantitativas a la importación y exportación entre Estados miembros respecto de los productos enumerados en las listas incluidas en el anexo IV del Tratado CEEA, entre los que figuran los distintos combustibles nucleares. Así pues, este artículo es el equivalente *grosso modo* de los actuales artículos 30 TFUE y 34 TFUE. Según las observaciones de la demandante en el litigio principal, al importarse todo el combustible nuclear utilizado en Alemania, el impuesto controvertido grava, por consiguiente, únicamente a los productos importados, incrementando el coste de su uso. Por tanto, constituye una exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana.

43 — Sólo en cierta medida, pues el mercado eléctrico no es un mercado perfectamente competitivo. Como cualquier mercado energético, depende también mucho de las decisiones políticas.

44 — Un ejemplo de tales medidas es la introducción del sistema de permisos de emisión de gases de efecto invernadero que tiene en cuenta el impacto medioambiental de la combustión de los materiales fósiles.

45 — Por consiguiente, no se incluyen en el impuesto controvertido otros posibles usos de los mismos materiales, por ejemplo el uso médico o científico.

80. No obstante, no creo que pueda apreciarse válidamente el impuesto controvertido a la luz del artículo 93 EA. En efecto, como observé en el punto 78 de las presentes conclusiones, debe considerarse que este impuesto es más bien un impuesto sobre la actividad de producción de electricidad, siendo, como mucho, el coste de esa actividad lo que se ve incrementado por dicho impuesto.<sup>46</sup> Pues bien, la finalidad del artículo 93 EA es proteger el libre intercambio de mercancías y no las actividades llevadas a cabo mediante esas mercancías.

81. Por otra parte, dudo mucho que quepa hablar aquí de auténticos intercambios y de circulación. Entre los productos incluidos en el Tratado CEEA, el combustible nuclear («materiales fisionables especiales») tiene un estatuto particular. Según los artículos 57 EA a 59 EA, dentro de la Comunidad, el monopolio en la adquisición de estos materiales corresponde a la agencia creada por el Tratado CEEA y dichos materiales siguen siendo, según el artículo 86 EA, propiedad de la Comunidad. Los Estados miembros, las personas y las empresas sólo tienen, en virtud del artículo 87 EA, un derecho de uso y consumo.

82. Por último, como observa el Gobierno alemán en sus observaciones, un impuesto que tiene manifiestamente carácter fiscal y que no se aplica a causa del cruce de la frontera del Estado miembro que lo ha establecido forma parte de un régimen general de gravámenes interiores con arreglo al artículo 110 TFUE y no constituye una exacción de efecto equivalente a los derechos de aduana. La circunstancia de que dicho impuesto grave, en realidad, únicamente los productos importados, debido a la falta de producción nacional, no puede justificar que se califique de exacción de efecto equivalente y no de tributo interno, por cuanto forma parte de un régimen general de gravámenes internos aplicables sistemáticamente a los productos según criterios objetivos aplicados independientemente del origen de esos productos. Pues bien, el artículo 110 TFUE no puede ser invocado frente a tributos internos que graven productos importados, cuando no exista producción nacional similar o competidora. En concreto, no permite censurar el carácter excesivo de los tipos impositivos adoptados por los Estados miembros para determinados productos, cuando no existe ningún efecto discriminatorio o protector.<sup>47</sup>

83. El impuesto controvertido en el litigio principal, que no está ligado al cruce de fronteras, se aplica sin distinción a todos los bienes afectados, los cuales son, además, según afirma la demandante en el litigio principal en sus observaciones, únicamente de importación al no existir producción nacional. Por tanto, este impuesto debe calificarse de impuesto interno y no de exacción de efecto equivalente a un derecho de aduana. Dado su carácter no discriminatorio, no puede considerarse contrario al artículo 110 TFUE, sin que sea necesario analizar si esta disposición se aplica en el ámbito del Tratado CEEA.

84. Así pues, estimo que el impuesto controvertido no está incluido en el ámbito de aplicación del artículo 93 EA.

85. En segundo término, el artículo 191 EA establece que la Comunidad gozará en el territorio de los Estados miembros de los privilegios e inmunidades definidos en el Protocolo sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea. El tribunal remitente se pregunta si este artículo, en relación con el artículo 3, párrafo primero, de dicho Protocolo, relativo a la exención de la Unión y de los bienes que le pertenecen de cualesquiera impuestos directos, no se opone al impuesto controvertido como consecuencia del régimen de propiedad de los materiales fisionables especiales mencionado en el punto 81 de las presentes conclusiones.

46 — Es, por tanto, la situación inversa a la analizada en la sentencia Schöttle (20/76, EU:C:1997:26), citada por la demandante en el litigio principal, en la que se calificó de impuesto que grava indirectamente las mercancías un impuesto sobre la actividad (en el caso de autos, el transporte).

47 — Véase, en particular, la sentencia De Danske Bilimportører (C-383/01, EU:C:2003:352), apartados 34, 35 y 38.

86. Estimo que la respuesta es necesariamente negativa. Otra vez más, el impuesto controvertido grava la actividad de quienes explotan centrales nucleares una vez que adquieren el derecho a utilizar combustible nuclear. Ellos son los sujetos pasivos del impuesto y quienes soportan la carga del impuesto ya que la Comunidad en modo alguno se ve afectada.

87. En la vista, la demandante en el litigio principal afirmó también que, según el Derecho fiscal alemán, los productos sujetos a impuestos especiales sirven de garantía del abono del impuesto que los grava. Por tanto, el sujeto pasivo podría considerar a la Comunidad, como propietaria del combustible nuclear, garante del abono del impuesto controvertido, lo que vulneraría el artículo 3 del Protocolo (nº 7) sobre los privilegios y las inmunidades de la Unión Europea. Aunque así fuera —lo que el Tribunal de Justicia no podrá comprobar en el presente litigio al no existir precisiones al respecto ni en la resolución de remisión ni en las observaciones de las partes—, no creo que la eventual incompatibilidad del sistema de garantía del abono de un impuesto nacional con el Derecho de la Unión pueda conllevar automáticamente la nulidad del propio impuesto de conformidad con este Derecho. Todo lo más, en caso de necesidad, los órganos jurisdiccionales nacionales no aplicarán la garantía.

88. Por consiguiente, estimo que el artículo 191 EA no se opone al impuesto controvertido.

89. En tercer término, según el artículo 192 EA, párrafo segundo, los Estados miembros se abstendrán de todas aquellas medidas que puedan poner en peligro la realización del Tratado CEEA. Entre los objetivos del Tratado, el abastecimiento regular y equitativo en combustible nuclear de todos los usuarios, citado en el artículo 2 EA, letra d), es el que el tribunal remitente menciona más concretamente en su resolución.

90. Pues bien, como ya he observado, el objeto del impuesto controvertido no es el abastecimiento en combustible nuclear, sino su uso. Además, como señala el propio tribunal remitente, el objetivo mencionado en el artículo 2 EA, letra d), se concreta en el artículo 52 EA. Este último artículo establece, además de la creación de una agencia cuya misión principal es justamente asegurar el abastecimiento, la prohibición de privilegiar a determinados usuarios. Ciertamente, el impuesto controvertido no tiene ese efecto.

91. Más genéricamente, el artículo 1 EA asigna a la Comunidad, como misión general, el establecimiento de las *condiciones* necesarias para la creación y crecimiento rápidos de industrias nucleares. En el artículo 2 EA se enumeran las medidas que deben adoptarse en el ejercicio de esta misión. El Tratado CEEA en ninguna parte exige de los Estados miembros el establecimiento ni el desarrollo de la energía nuclear como tal, y menos aún de la energía nuclear exenta de cualquier tributo.

92. Así pues, considero que las disposiciones del Tratado CEEA no se oponen a un impuesto sobre el combustible nuclear que grave su uso para producir electricidad.

## Conclusión

93. A la luz de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Finanzgericht Hamburg:

- «1) Un órgano jurisdiccional nacional está facultado para plantear una petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE aunque esté en curso un procedimiento nacional de control de constitucionalidad de las disposiciones del Derecho nacional en los que se basa el acto individual controvertido ante aquél.

- 2) Las Directivas 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, y 2008/118/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008, relativa al régimen general de los impuestos especiales, y por la que se deroga la Directiva 92/12/CEE, no se oponen a un impuesto recaudado sobre el combustible nuclear que grava su uso para producir electricidad.
- 3) El hecho de que tal impuesto se aplique únicamente a las empresas que producen comercialmente electricidad utilizando combustible nuclear no constituye una ayuda de Estado en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1. Por tanto, no es necesario analizar si una empresa puede impugnar tal ayuda para solicitar la exención de la imposición.
- 4) Las disposiciones del Tratado CEEA no se oponen tampoco a un impuesto de este tipo.»