



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 13 de junio de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2003/96/CE — Artículo 2, apartado 4, letra b), tercer guion — Artículo 17, apartado 1, letra a) — Impuestos especiales — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Electricidad utilizada para la electrolisis — Reducción impositiva por el consumo de productos energéticos y de electricidad a favor de empresas de elevado consumo energético — Compras de productos energéticos y de electricidad — Coste real de la energía comprada — Tarifas de distribución — Criterios de exención — Principio de igualdad y no discriminación»

En el asunto C-266/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 28 de diciembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de abril de 2023, en el procedimiento entre

A. S.A.

y

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,

con intervención de:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. Z. Csehi, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič (Ponente) y D. Gratsias, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

* Lengua de procedimiento: polaco.

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A. S.A., por el Sr. K. Rutkowski, radca prawny;
- en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, por la Sra. A. Kowalczyk-Markowska;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. I. Herranz Elizalde, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea por las Sras. A. Armenia y M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad (DO 2003, L 283, p. 51).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre A. S.A., sociedad polaca, y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Agencia Tributaria de Bydgoszcz, Polonia) en relación con la denegación de devolución de una parte de los impuestos especiales que dicha sociedad pagó por la electricidad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión Europea

- 3 Los considerandos 2 a 5, 9, 11 y 24 de la Directiva 2003/96 tienen el siguiente tenor:
 - «(2) La falta de disposiciones comunitarias que sometan a una imposición mínima la electricidad y los productos energéticos distintos de los hidrocarburos puede ser perjudicial para el buen funcionamiento del mercado interior.
 - (3) El funcionamiento adecuado del mercado interior y la consecución de los objetivos de otras políticas comunitarias requieren que la Comunidad establezca unos niveles mínimos de imposición para la mayoría de los productos de la energía, incluidos la electricidad, el gas natural y el carbón.

(4) Unas diferencias importantes en los niveles nacionales de imposición a la energía aplicados por los Estados miembros podría[n] ir en detrimento del funcionamiento adecuado del mercado interior.

(5) El establecimiento de unos niveles mínimos adecuados comunitarios de imposición puede hacer que se reduzcan las diferencias actuales en los niveles nacionales de imposición.

[...]

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

[...]

(11) Los procedimientos fiscales utilizados en relación con el cumplimiento de este marco comunitario de imposición de los productos energéticos y la electricidad son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. A este respecto, podrían decidir no aumentar la carga fiscal global, si considerasen que la aplicación de este principio de neutralidad fiscal podría contribuir a la reestructuración y modernización de sus sistemas fiscales, fomentando aquellos comportamientos que lleven a una mayor protección del medio ambiente y a una mayor utilización de mano de obra.

[...]

(24) Debe permitirse a los Estados miembros que apliquen otras exenciones o niveles reducidos de imposición, siempre que ello no afecte al buen funcionamiento del mercado interior y no implique distorsiones de la competencia.»

4 El artículo 2, apartado 4, letra b), tercer guion, de la referida Directiva dispone:

«La presente Directiva no se aplicará a:

[...]

b) los siguientes usos de los productos energéticos y de la electricidad:

[...]

– la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos».

5 El artículo 4 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

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

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del [impuesto sobre el

valor añadido (IVA)) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

6 Con arreglo al artículo 8, apartado 2, de la misma Directiva:

«El presente artículo se aplicará respecto de las siguientes finalidades industriales y profesionales:

[...]

c) respecto de plantas y maquinaria utilizadas en construcción, ingeniería civil y obras públicas;

[...]».

7 El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Directiva 2003/96 establece:

«1. Siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en la presente Directiva sean respetados por término medio por cada empresa, los Estados miembros podrán aplicar reducciones impositivas por el consumo de los productos energéticos utilizados para calefacción o para los fines contemplados en las [letras] b) y c) del apartado 2 del artículo 8 y para la electricidad en los siguientes casos:

a) a favor de empresas de elevado consumo energético.

Se entenderá por “empresa de elevado consumo energético” la entidad empresarial, contemplada en el artículo 11, cuyas compras de productos energéticos y de electricidad representen al menos el 3,0 % del valor de la producción o en la que el impuesto energético nacional devengado represente al menos el 0,5 % del valor añadido. En el marco de esta definición, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.

Las “compras de productos energéticos y de electricidad” se definen como el coste real de la energía comprada o generada en una empresa. Únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8. Se incluyen todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible.

[...]

b) cuando se celebren acuerdos con empresas o asociaciones de empresas, o se apliquen regímenes de permisos negociables o medidas equivalentes, siempre que conduzcan a alcanzar objetivos de protección medioambiental o a mejorar la eficiencia energética;

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel impositivo cero a los productos energéticos y electricidad definidos en el artículo 2 cuando los usen las empresas de elevado consumo energético definidas en el apartado 1 del presente artículo.»

Derecho polaco

Ley de Impuestos Especiales

- 8 El artículo 30, apartado 7a, de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley de Impuestos Especiales), de 6 de diciembre de 2008 (DZ. U. 2009, n.º 3, posición 11), en su versión aplicable al litigio principal, dispone:

«Estará exenta del impuesto especial la electricidad consumida:

- 1) a efectos de reducción química;
- 2) en procesos electrolíticos;
- 3) en procesos metalúrgicos;
- 4) en procesos mineralógicos.»

- 9 El artículo 31d, apartados 1, 2 y 11, de la referida Ley establece:

«1. Una empresa de elevado consumo energético que consuma electricidad podrá beneficiarse de la exención del impuesto especial, practicada mediante la devolución de una parte del impuesto especial pagado por la electricidad consumida por dicha empresa, si cumple los siguientes requisitos acumulativos:

- 1) desarrolla una actividad económica identificada con los siguientes códigos de la Clasificación Polaca de Actividades (PKD): [códigos PKD],
- 2) lleva libros contables en el sentido de la normativa contable,
- 3) no se beneficia respecto de dicha electricidad de la exención del impuesto especial contemplada en el artículo 30, apartado 7a.

2. Se entenderá por “empresa de elevado consumo energético” la entidad en la que la parte del coste de la electricidad consumida represente al menos el 3 % del valor de la producción vendida en el ejercicio fiscal para el que se presente la solicitud mencionada en el apartado 5. Una empresa de elevado consumo energético que consuma electricidad no puede ser menor que una parte organizada de una empresa, entendida como un conjunto de inmovilizado material e intangible, organizativa y financieramente separado en una empresa existente, incluidos los pasivos, destinados al ejercicio de determinadas funciones económicas y que, al mismo tiempo, podrían constituir una empresa independiente que realizara dichas funciones autónomamente.

[...]

11. El importe del impuesto especial parcialmente devuelto no podrá superar el importe del impuesto especial pagado por la electricidad consumida por la empresa de elevado consumo energético durante el ejercicio fiscal para el que se presente la solicitud mencionada en el apartado 5.»

Ley sobre la Energía

- 10 El artículo 47, apartado 1, de la ustawa — Prawo energetyczne (Ley sobre la Energía), de 10 de abril de 1997 (Dz. U. 1997, n.º 54, posición 348), en su versión aplicable al litigio principal, dispone:

«Las empresas eléctricas titulares de una concesión establecerán las tarifas para los combustibles gaseosos y la electricidad, que deberán ser aprobadas por el presidente de la [Urząd Regulacji Energetyki (URE) (Oficina de Regulación de la Energía)], y propondrán el período de su vigencia. Las empresas eléctricas concesionarias presentarán por iniciativa propia al presidente de la URE las tarifas y sus modificaciones a más tardar dos meses antes del vencimiento del período de vigencia de la tarifa anterior, o a petición del presidente de la URE.»

Ley sobre las Fuentes de Energía Renovables

- 11 A tenor del artículo 52, apartado 1, de la ustawa o odnawialnych źródłach energii (Ley sobre las Fuentes de Energía Renovables), de 20 de febrero de 2015 (Dz. U. 2015, posición 478), en su versión aplicable al litigio principal:

«La empresa eléctrica, el consumidor final, el cliente industrial o el corredor de mercancías o el agente, mencionados en el apartado 2, deberán:

- 1) obtener y presentar al presidente de la URE, para su amortización, un certificado de origen o un certificado de origen de biogás agrícola, expedido:
 - a) respectivamente, para la electricidad o el biogás agrícola generados en instalaciones de una fuente de energía renovable que se encuentren en el territorio de la República de Polonia o situadas en la zona económica exclusiva, o
 - b) con arreglo a la Ley sobre la Energía, o
- 2) pagar un importe sustitutivo en el plazo establecido en el artículo 68, apartado 2, calculado en la forma determinada en el artículo 56.»

Decreto del Ministro de Energía sobre las reglas especiales de determinación y cálculo de las tarifas y de facturación en el comercio de la electricidad

- 12 El artículo 5, apartados 2 y 3, del rozporządzenie Ministra Energii w sprawie szczegółowych zasad kształtowania i kalkulacji taryf oraz rozliczeń w obrocie energią elektryczną (Decreto del Ministro de Energía sobre las Reglas Especiales de Determinación y Cálculo de las Tarifas y de Facturación en el Comercio de la Electricidad), de 29 de diciembre de 2017 (Dz. U. de 2017, posición 2500), en su versión aplicable al litigio principal, tiene el siguiente tenor:

«[2.] Las empresas eléctricas que desarrollen una actividad económica en el ámbito del transporte de la electricidad incluirán en la tarifa:

- 1) las tarifas por la prestación de servicios de transporte de electricidad, denominadas en lo sucesivo “tarifas de transporte”;

[...]

3. Las empresas eléctricas que desarrollen una actividad económica en el ámbito de la distribución de electricidad incluirán en la tarifa:

[...]

2) las tarifas por la prestación de servicios de distribución de electricidad, denominadas en lo sucesivo “tarifas de distribución”;

[...]».

13 El artículo 14, apartados 3 a 7, del citado Decreto establece:

«3. Las tarifas de distribución se calcularán teniendo en cuenta la parte correspondiente a los costes de:

1) la distribución de electricidad;

2) el uso de la red eléctrica nacional;

3) la lectura de los sistemas de medición y de cálculo, así como de su control regular.

4. Las tarifas de distribución mencionadas en el apartado 3, punto 2, se calcularán como integradas por un componente, con arreglo al coste de compra de los servicios de transporte de electricidad al gestor de red de transporte de electricidad, en la parte relativa al uso del sistema eléctrico nacional.

5. Las tarifas de distribución mencionadas en el apartado 3, punto 3, denominadas en lo sucesivo “tarifas de suscripción”, se calcularán como integradas por un componente.

6. Las tarifas de suscripción se diferenciarán en función de la duración del período de facturación.

7. Las tarifas de transporte o de distribución mencionadas en los apartados 1, punto 1, y 3, punto 1, denominadas en lo sucesivo “tarifas de red”, se calcularán como integradas por dos componentes, diferenciando entre:

1) tarifa de red fija, calculada por unidad de potencia contratada y, para el consumidor doméstico, calculada conforme al sistema de medición y de facturación;

2) tarifa de red variable, calculada por unidad de electricidad obtenida de la red en el lugar de su suministro.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 En 2016, A. se benefició de la exención del impuesto especial por la electricidad utilizada para la electrolisis en el marco de sus actividades.

- 15 Al considerar que también debería haberse beneficiado de una exención fiscal como empresa de elevado consumo energético por el resto de la energía que utilizó en este contexto y que el coste real de la energía comprada debería incluir los gastos de distribución y los costes de adquisición de los certificados de origen de la electricidad, exigidos por la legislación polaca, A. rectificó su declaración de impuestos especiales correspondiente al año 2016 y solicitó al Naczelnik Urzędu Skarbowego w Toruniu (Director de la Administración Tributaria de Toruń, Polonia) que le devolviera el importe de los impuestos especiales pagados, que constituía, en su opinión, una cantidad percibida en exceso.
- 16 Mediante resolución de 8 de febrero de 2018, el Director de la Administración Tributaria de Toruń denegó la devolución de dicho importe. A raíz de un recurso interpuesto por A. contra dicha resolución, el Director de la Agencia Tributaria de Bydgoszcz la confirmó mediante resolución de 14 de mayo de 2018.
- 17 A. interpuso un recurso contra la resolución de 14 de mayo de 2018 ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bydgoszcz, Polonia), que lo desestimó al considerar, en primer lugar, que el legislador había excluido la posibilidad de beneficiarse simultáneamente de las dos exenciones previstas respectivamente en el artículo 30, apartado 7a, y en el artículo 31d, apartado 1, punto 3, de la Ley de Impuestos Especiales. Según ese órgano jurisdiccional, una empresa de elevado consumo energético solo puede acogerse a la exención prevista en esta segunda disposición si no se beneficia de la exención prevista en el artículo 30, apartado 7a, de dicha Ley, es decir, en el caso de autos, la exención relativa a la electricidad consumida en procesos electrolíticos.
- 18 Por otra parte, consideró que la exención prevista en el artículo 31d, apartado 1, punto 3, de la referida Ley se aplica al conjunto de la empresa de que se trate y a la totalidad de la energía consumida por dicha empresa, y no únicamente a la parte de la electricidad utilizada para la electrolisis.
- 19 En segundo lugar, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bydgoszcz) precisó que los gastos y costes, como los gastos de distribución, distintos del coste de compra de la electricidad no constituyen elementos de dicho coste de compra, aunque sea necesario soportarlos para comprar y utilizar la electricidad. Además, ese órgano jurisdiccional precisó, en particular, que para calificar de «impuesto» los importes adeudados en concepto de costes relacionados con la compra de electricidad, es necesario que exista una obligación de pagar esos importes y que las autoridades competentes puedan ejercer acciones legales contra los deudores de tales importes en caso de incumplimiento de dicha obligación.
- 20 A. interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), el órgano jurisdiccional remitente, que alberga dudas sobre la interpretación del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.

- 21 En esas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Puede interpretarse el artículo 17, apartado 1, letra a), de la [Directiva 2003/96], por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad [...], en el sentido de que el coste real de la energía comprada debe comprender únicamente el precio de compra de la electricidad en sí misma, con exclusión de todo tipo de cargos adicionales, como por ejemplo los de distribución, cuya aplicación es necesaria con arreglo a la normativa vigente en el Estado miembro para poder comprar la electricidad?
 - 2) ¿Debe interpretarse el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 en el sentido de que se opone a que se excluya de la exención del impuesto especial sobre la compra de electricidad a una empresa de elevado consumo energético [artículo 31d, apartado 1, de la Ley de Impuestos Especiales], en el supuesto de que dicha empresa se beneficie de una exención del impuesto especial con arreglo a la normativa nacional (artículo 30, apartado 7a, de la Ley [de Impuestos Especiales]), cuando tal empresa acredite que, respecto de la misma electricidad, no se beneficia simultáneamente de esas dos exenciones, y a condición de que el importe total de las exenciones no supere el importe del impuesto especial pagado por el mismo período?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

- 22 Con carácter preliminar, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el marco del procedimiento de cooperación entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde a este último proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce. Desde este punto de vista, corresponde al Tribunal de Justicia reformular en su caso las cuestiones prejudiciales que se le han planteado (sentencia de 7 de agosto de 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 23 A este respecto, de la resolución de remisión se desprende que las cuestiones prejudiciales se basan en una apreciación realizada por el órgano jurisdiccional remitente según la cual cargas adicionales como las tarifas de distribución, a las que se refiere, no pueden constituir «impuestos» en el sentido del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96.
- 24 Por tanto, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que el coste real de la energía comprada, en el sentido de dicha disposición, solo debe incluir el precio de compra de la energía en sí, excluyendo cargas adicionales, que no pueden constituir «impuestos», en el sentido de la mencionada disposición, como las tarifas de distribución obligatorias de esta energía soportadas, en virtud de la normativa nacional, en el momento de la compra de la referida energía.
- 25 Para empezar, procede recordar que, con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Directiva 2003/96, las «compras de productos energéticos y de electricidad» se definen como el «coste real de la energía comprada o generada en una empresa».

- 26 A este respecto, de esta disposición se desprende que dicho coste solo comprende la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en el artículo 8, apartado 2, letras b) y c), de la referida Directiva. Por otra parte, del artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la citada Directiva se desprende que todos los impuestos, con la excepción del IVA deducible, están incluidos en los costes reales de la energía.
- 27 Por consiguiente, procede examinar si debe considerarse que las tarifas de distribución de electricidad establecidas por la normativa nacional forman parte del concepto de «coste real de la energía comprada [por] una empresa», en el sentido del artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, primera frase, de la Directiva 2003/96.
- 28 Es preciso recordar que, para determinar el alcance de una disposición del Derecho de la Unión, no solo debe tenerse en cuenta su tenor, sino también su contexto y los objetivos de la normativa de la que forma parte (sentencia de 16 de noviembre de 2023, Tüke Busz, C-391/22, EU:C:2023:892, apartado 34).
- 29 Por lo que respecta, en primer lugar, al tenor del artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, primera frase, de la Directiva 2003/96, procede señalar que este hace referencia al «coste real de la energía comprada o generada en una empresa». Por otra parte, ni esta disposición ni otras disposiciones de la Directiva 2003/96 definen el concepto de «coste real».
- 30 Pues bien, conforme a su sentido habitual en el lenguaje corriente, debe entenderse que este concepto corresponde a todo coste necesariamente ligado a la compra de la energía a la que se refiere la mencionada disposición. Esta interpretación se ve corroborada por el examen de las diferentes versiones lingüísticas de la misma disposición, que expresan de manera uniforme el concepto de «coste real», en particular en las versiones en lengua polaca («rzeczywisty koszt»), francesa («coût réel»), alemana («tatsächlichen Kosten»), inglesa («actual cost»), italiana («costo effettivo») y rumana («costul real»). A este respecto, todas estas versiones hacen referencia a los gastos realmente soportados que son necesarios para la compra de electricidad.
- 31 Pues bien, el órgano jurisdiccional remitente indica que el pago de las tarifas de distribución al proveedor de la energía es obligatorio para la compra de esta última y que su importe se determina sobre la base de disposiciones legales precisas.
- 32 Esta interpretación se ve respaldada, en segundo lugar, por el contexto del artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, primera frase, de la Directiva 2003/96. A este respecto, por una parte, si bien el legislador ha precisado que dentro del término «energía» allí empleado «únicamente se incluyen la electricidad, el calor y los productos energéticos que se utilizan para calefacción o para los fines contemplados en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 8» de la referida Directiva, la disposición en cuestión no limita, sin embargo, el alcance del término «coste real» solamente al precio de la energía que la empresa de que se trate debe pagar para comprarla.
- 33 Por otra parte, es preciso señalar que, cuando el legislador de la Unión ha querido excluir costes vinculados a la compra de la energía del concepto de «costes reales», los ha excluido expresamente. En efecto, en el artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, tercera frase, de la Directiva 2003/96 se precisa que están incluidos en los «costes reales» «todos los impuestos», «con la excepción del IVA deducible».

- 34 Por último, en tercer lugar, procede señalar que la interpretación literal del artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo segundo, tercera frase, de la Directiva 2003/96, expuesta en los apartados 29 a 32 de la presente sentencia, a saber, una interpretación amplia del concepto de «costes reales», en el sentido de esta disposición, es compatible con el principal objetivo de la normativa de la que forma parte, a saber, el de promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 35 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que el coste real de la energía comprada, en el sentido de dicha disposición, debe incluir cargas adicionales, que no pueden constituir «impuestos» en el sentido de la mencionada disposición, como las tarifas de distribución obligatorias de esta energía soportadas, en virtud de la normativa nacional, en el momento de la compra de la referida energía.

Segunda cuestión prejudicial

- 36 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé que se excluya de la exención del impuesto especial sobre la compra de electricidad a una empresa de elevado consumo energético, en el sentido de dicha disposición, en el supuesto de que esa empresa se beneficie, por esa electricidad, de una exención del impuesto especial reservada a la electricidad utilizada en procesos electrolíticos, aun cuando tal empresa acredite que, respecto de la misma electricidad, no se beneficiaría simultáneamente de esas dos exenciones y que el importe total de las exenciones no supera el importe total del impuesto especial pagado por el mismo período.
- 37 Con carácter preliminar, procede señalar que, conforme al artículo 2, apartado 4, letra b), tercer guion, de la Directiva 2003/96, ésta no se aplica, entre otros, a la electricidad utilizada principalmente a efectos de reducción química y procesos electrolíticos y metalúrgicos. Por consiguiente, del tenor de dicho artículo se desprende que la electricidad de que se trata no está comprendida en el ámbito de aplicación de esta Directiva.
- 38 En virtud del artículo 4 de dicha Directiva, los Estados miembros deben gravar los productos energéticos comprendidos en su ámbito de aplicación, a saber, los carburantes de automoción, los combustibles para calefacción y la electricidad, aplicándoles niveles de imposición que no pueden ser inferiores a los niveles mínimos prescritos en ella [sentencia de 31 de marzo de 2022, Comisión/Polonia (Imposición de los productos energéticos), C-139/20, EU:C:2022:240, apartado 39].
- 39 Por lo demás, del considerando 3 y del artículo 4 de la referida Directiva se desprende que esta no ha llevado a cabo una armonización total de los tipos de los impuestos especiales sobre los productos energéticos y la electricidad, sino que se limita a fijar niveles mínimos de imposición armonizada.

- 40 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, una armonización mínima no impide a los Estados miembros mantener o adoptar medidas más estrictas, siempre que no sean susceptibles de comprometer seriamente la consecución del resultado prescrito por la directiva de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de julio de 2016, *Muladi*, C-447/15, EU:C:2016:533, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 41 Al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, la Directiva 2003/96 pretende, tal como se desprende de sus considerandos 2 a 5 y 24, promover el funcionamiento adecuado del mercado interior en el sector de la energía, evitando, en particular, las distorsiones de la competencia (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 42 No obstante, esta Directiva prevé la posibilidad de que los Estados miembros establezcan tipos impositivos diferenciados, exenciones fiscales o reducciones de los impuestos especiales. Por tanto, el legislador de la Unión ha dejado cierto margen de apreciación a los Estados miembros en el ámbito de los impuestos especiales (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de enero de 2020, *Autoservizi Giordano*, C-513/18, EU:C:2020:59, apartado 26).
- 43 Según el artículo 17, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, los Estados miembros pueden aplicar reducciones impositivas sobre el consumo de electricidad en favor de las empresas de elevado consumo energético, siempre que los niveles mínimos de imposición establecidos en esa Directiva sean respetados por término medio por cada empresa (sentencia de 18 de enero de 2017, *IRCCS — Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, apartado 47).
- 44 El nivel impositivo de los productos energéticos y de la electricidad regulados por dicha Directiva puede ser cero, cuando esos productos y esa electricidad sean utilizados por empresas de elevado consumo energético [sentencia de 31 de marzo de 2022, *Comisión/Polonia (Imposición de los productos energéticos)*, C-139/20, EU:C:2022:240, apartado 42].
- 45 A este respecto, procede señalar que las bonificaciones fiscales en favor de las empresas de elevado consumo energético, previstas en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, son facultativas para los Estados miembros [véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2021, *Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa)*, C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 24].
- 46 También se desprende de esta disposición que los Estados miembros conservan la facultad de reservar el beneficio de las reducciones impositivas en favor de las empresas de elevado consumo energético a las de uno o varios sectores industriales (sentencia de 18 de enero de 2017, *IRCCS — Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, apartado 49).
- 47 En efecto, con arreglo a sus considerandos 9 y 11, esta Directiva deja a los Estados miembros un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales e indica que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de dicha Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 2017, *IRCCS — Fondazione Santa Lucia*, C-189/15, EU:C:2017:17, apartado 50).
- 48 De lo anterior debe deducirse que, si bien un Estado miembro puede, en ejercicio del margen que le confiere la Directiva 2003/96, eximir la electricidad utilizada por las empresas de elevado consumo energético, de ninguna disposición de esta Directiva se desprende que esté obligado a proceder de ese modo.

- 49 A este respecto, el artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo primero, segunda frase, de la referida Directiva prevé que, en el marco de la definición de su política en la materia, los Estados miembros podrán aplicar conceptos más restrictivos, entre otras cosas a las definiciones de los conceptos de valor de venta, proceso y sector.
- 50 Pues bien, es preciso señalar que, si bien esta disposición cita determinados criterios a los que pueden referirse los Estados miembros para definir y aplicar su política en materia de reducciones impositivas por lo que respecta a las empresas de elevado consumo energético, de la formulación de dicha disposición se desprende que la enumeración de estos criterios no pretende ser exclusiva.
- 51 Como se desprende de la petición de decisión prejudicial, con arreglo al artículo 31d, apartado 1, punto 1, de la Ley de Impuestos Especiales, la República de Polonia optó por establecer reducciones de los impuestos especiales para las empresas de elevado consumo energético que ejercen determinadas actividades económicas designadas por los códigos de la clasificación polaca de actividades.
- 52 Por otra parte, de la petición de decisión prejudicial también se desprende que, en el supuesto de que una sociedad haga uso de la exención de los impuestos especiales sobre la electricidad utilizada en procesos electrolíticos, prevista en el artículo 30, apartado 7a, punto 2, de la Ley de Impuestos Especiales, no tiene derecho a beneficiarse simultáneamente de la exención de los impuestos especiales en favor de las empresas de elevado consumo energético, prevista en el artículo 31d, apartado 1, de dicha Ley.
- 53 A la luz de lo expuesto en los apartados 48 y 50 de la presente sentencia, el artículo 17, apartado 1, letra a), párrafo primero, segunda frase, de la Directiva 2003/96 no puede interpretarse en el sentido de que excluye la definición de un criterio como el contemplado en el apartado 52 de la presente sentencia para el establecimiento de una reducción fiscal como la controvertida en el litigio principal, siempre y cuando ese criterio y su aplicación no sean discriminatorios.
- 54 En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros están obligados a ejercer la facultad discrecional que les asiste en virtud, entre otros, del artículo 17 de la Directiva 2003/96 respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, el principio de igualdad de trato. Por otra parte, esta exigencia se refiere tanto a las medidas por las que se hace uso de esta facultad discrecional como a su aplicación [sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 31 y jurisprudencia citada].
- 55 A este respecto, el principio de igualdad de trato exige que no se traten de manera diferente situaciones comparables y que no se traten de manera idéntica situaciones diferentes, a no ser que dicho trato esté objetivamente justificado [sentencia de 9 de septiembre de 2021, Hauptzollamt B (Reducción impositiva facultativa), C-100/20, EU:C:2021:716, apartado 32 y jurisprudencia citada].
- 56 De la petición de decisión prejudicial no se desprende ningún elemento que pueda acreditar el carácter discriminatorio del criterio previsto por la normativa polaca. Por tanto, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si este criterio se aplica de manera conforme con el principio de igualdad de trato.

57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que prevé que se excluya de la exención del impuesto especial sobre la compra de electricidad a una empresa de elevado consumo energético, en el sentido de dicha disposición, en el supuesto de que esa empresa se beneficie, por esa electricidad, de una exención del impuesto especial reservada a la electricidad utilizada en procesos electrolíticos, aun cuando tal empresa acredite que, respecto de la misma electricidad, no se beneficiaría simultáneamente de esas dos exenciones y que el importe total de las exenciones no supera el importe total del impuesto especial pagado por el mismo período, a condición de que el criterio definido por la normativa nacional a este respecto se conciba y se aplique de conformidad con el principio de igualdad de trato.

Costas

58 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) El artículo 17, apartado 1, letra a), 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,

debe interpretarse en el sentido de que

el coste real de la energía comprada, en el sentido de dicha disposición, debe incluir cargas adicionales, que no pueden constituir «impuestos» en el sentido de la mencionada disposición, como las tarifas de distribución obligatorias de esta energía soportadas, en virtud de la normativa nacional, en el momento de la compra de la referida energía.

2) El artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una normativa nacional que prevé que se excluya de la exención del impuesto especial sobre la compra de electricidad a una empresa de elevado consumo energético, en el sentido de dicha disposición, en el supuesto de que esa empresa se beneficie, por esa electricidad, de una exención del impuesto especial reservada a la electricidad utilizada en procesos electrolíticos, aun cuando tal empresa acredite que, respecto de la misma electricidad, no se beneficiaría simultáneamente de esas dos exenciones y que el importe total de las exenciones no supera el importe total del impuesto especial pagado por el mismo período, a condición de que el criterio definido por la normativa nacional a este respecto se conciba y se aplique de conformidad con el principio de igualdad de trato.

Firmas