



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 25 de julio de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Directiva 92/12/CEE — Artículo 3, apartado 2 — Directiva 2003/96/CE — Artículos 3 y 18 — Imposición de los productos energéticos y de la electricidad — Impuestos especiales — Existencia de otros impuestos indirectos — Requisitos — Normativa nacional que prevé una contribución al servicio público de la electricidad — Concepto de finalidades específicas — Respeto de un nivel mínimo de imposición»

En el asunto C-103/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), mediante resolución de 22 de febrero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de febrero de 2017, en el procedimiento entre

Messer France SAS, anteriormente Praxair,

y

Premier ministre,

Commission de régulation de l'énergie,

Ministre de l'Économie et des Finances,

Ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. C.G. Fernlund, A. Arabadjiev, S. Rodin y E. Regan (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. R. Schiano, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de diciembre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Messer France SAS, por las Sras. S. Espasa-Mattei y C. Smits y el Sr. B. Boutemy, avocats;

* Lengua de procedimiento: francés.

- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y las Sras. E. de Moustier, A. Alidière y S. Ghiandoni, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno belga, por la Sra. M. Jacobs y el Sr. P. Cottin, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. J. Bourtembourg y las Sras. V. Feyens y L. Ernoux-Neufcoeur, avocats;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. V. Ester Casas, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. P. Gentili, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Perrin, D. Recchia y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE, del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), así como de los artículos 3 y 18 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 Messer France SAS, anteriormente Praxair, y el Premier ministre, la Commission de régulation de l'énergie, el ministre de l'Économie et des Finances y el ministre de l'Environnement, de l'Énergie et de la Mer (Francia), en relación con la restitución de la contribución al servicio público de electricidad (en lo sucesivo, «CSPE») que esta sociedad había abonado entre 2005 y 2009.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 92/12

- 3 El tercer considerando de la Directiva 92/12 afirmaba lo siguiente:

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

4 El artículo 3 de esta Directiva disponía:

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

- los hidrocarburos;
- el alcohol y las bebidas alcohólicas;
- las labores del tabaco.

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

[...]»

5 Con arreglo al artículo 6 de dicha Directiva:

«1. El impuesto se devengará en el momento de la puesta a consumo o cuando se comprueben las diferencias que deberán someterse a impuestos especiales de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 14.

[...]»

6 La Directiva 92/12 fue derogada y sustituida, con efectos de 1 de abril de 2010, por 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 (DO 2009, L 9, p. 12).

Directiva 2003/96

7 El artículo 1 de la Directiva 2003/96 establece:

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

8 El artículo 3 de dicha Directiva dispone:

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

9 El artículo 4 de la citada Directiva enuncia lo siguiente:

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

2. A efectos de la presente Directiva, se entenderá por “nivel de imposición” la carga total que representa la acumulación de todos los impuestos indirectos (a excepción del IVA) calculada directa o indirectamente sobre la cantidad de productos energéticos o de electricidad en el momento de su puesta a consumo.»

10 A tenor del artículo 18, apartado 10, de la misma Directiva:

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

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

11 El artículo 28, apartados 1 y 2, de la Directiva 2003/96 establece:

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

2. Los Estados miembros aplicarán las presentes disposiciones a partir del 1 de enero de 2004, a excepción de las disposiciones del artículo 16 y del apartado 1 del artículo 18, que los Estados miembros podrán aplicar a partir del 1 de enero de 2003.»

Derecho nacional

12 El artículo 1 de la loi n.º 2000-108, du 10 février 2000, relative à la modernisation et au développement du service public de l'électricité (Ley n.º 2000-108, de 10 de febrero de 2000, de modernización y desarrollo del servicio público de electricidad) (JORF de 11 de febrero de 2000, p. 2143) establecía:

«El objetivo del servicio público de electricidad es garantizar el suministro de electricidad en todo el territorio nacional, respetando el interés general.

En el ámbito de la política energética, contribuye a garantizar la independencia y la seguridad del suministro, la calidad del aire y la lucha contra el efecto invernadero, la optimización y el desarrollo de los recursos nacionales, el control de la demanda de energía, la competitividad de la actividad económica y la gestión de las opciones tecnológicas del futuro, así como la utilización racional de la energía.

Persigue la cohesión social, asegurando el derecho a la electricidad para todos; la lucha contra la exclusión; el desarrollo equilibrado del territorio, respetando el medioambiente; la investigación y el progreso tecnológico, así como la defensa y la seguridad pública.

[...]»

- 13 El artículo 37 de la loi n.º 2003-8, du 3 janvier 2003, relative aux marchés du gaz et de l'électricité et au service public de l'énergie (Ley n.º 2003-8, de 3 de enero de 2003, sobre el mercado del gas y de la electricidad y sobre el servicio público de energía) (JORF de 4 de enero de 2003, p. 265), que modificó la Ley n.º 2000-108, disponía:

«I. El artículo 5.I de la Ley n.º 2000-108 [...] queda redactado de la siguiente manera:

“I. Los gastos imputables a las funciones de servicio público encomendadas a los operadores del sector eléctrico serán compensados íntegramente. Dichos gastos comprenden:

a) En materia de generación de electricidad:

- 1.º Los sobrecostes que, en su caso, se deriven de la aplicación de las disposiciones de los artículos 8 y 10 en relación con los costes de inversión y de explotación ahorrados por Électricité de France o, en su caso, con los ahorrados por los distribuidores no nacionalizados mencionados en el artículo 23 de la loi n.º 46-628, du 8 avril 1946, [sur la nationalisation de l'électricité et du gaz (Ley n.º 46-628, de 8 de abril de 1946, de nacionalización de la electricidad y el gas) (JORF de 9 de abril de 1946, p. 2651)] que se vean afectados. Los mismos valores de costes ahorrados sirven como referencia para determinar los sobrecostes compensados cuando las instalaciones afectadas sean explotadas por Électricité de France o por un distribuidor no nacionalizado. Cuando el objeto de los contratos sea la compra de la electricidad generada por una instalación de generación implantada en una zona no interconectada a la red metropolitana continental, los sobrecostes se calcularán con respecto a la parte relativa a la generación dentro de las tarifas reguladas de venta de electricidad a clientes no cualificados;
- 2.º Los sobrecostes de producción en las zonas no interconectadas a la red metropolitana continental que, por las particularidades del parque de generación inherentes a la naturaleza de estas zonas, no estén cubiertos por la parte relativa a la generación dentro de las tarifas reguladas de venta a los clientes no cualificados o por los eventuales límites de precios previstos por el artículo 4.I de la presente Ley;

b) En materia de suministro de electricidad:

- 1.º Las pérdidas de ingresos y los costes soportados por los suministradores de electricidad a causa de la aplicación de la tarificación especial como ‘producto de primera necesidad’, mencionada en el artículo 4, apartado I, último párrafo.
- 2.º Los costes soportados por los suministradores de electricidad como consecuencia de su participación en el dispositivo instituido en favor de las personas en situación de precariedad, mencionado en el artículo 2, apartado III, punto 1. Estos costes se contabilizan hasta un porcentaje máximo de la carga soportada por el suministrador en razón de la tarificación especial como ‘producto de primera necesidad’ a que se refiere el párrafo anterior. Este porcentaje será establecido por el Ministro competente en materia de energía.

Esos gastos se calcularán sobre la base de una contabilidad adecuada mantenida por los operadores que los soporten. Dicha contabilidad, establecida de conformidad con las reglas definidas por la Commission de régulation de l'énergie [(Comisión de Regulación de la Energía)], será controlada, corriendo los operadores que soportan los antedichos gastos con el coste de tal control, por sus auditores externos o, en el caso de las empresas públicas, por sus interventores. La Commission de régulation de l'énergie [(Comisión de Regulación de la Energía)] podrá, por cuenta del operador, decidir que el control de la contabilidad lo efectúe un organismo independiente de su elección. El Ministro competente en materia de energía establece el importe de estos gastos a propuesta de la Comisión de Regulación de la Energía, que se presentará cada año.

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

El importe de las contribuciones antes mencionadas se calculará en proporción a la cantidad de electricidad consumida. No obstante, la electricidad generada por un productor para uso propio o comprada para uso propio por un consumidor final a un tercero que explota una instalación de producción en el lugar del consumo solo se contabilizará para el cálculo de la contribución a partir de 240 millones de kilovatios/hora por año y por centro de producción.

El importe de la contribución adeudada por lugar de consumo, por los consumidores finales mencionados en el artículo 22, apartado 1, párrafo primero, no podrá superar los 500 000 euros.

El importe de la contribución aplicable a cada kilovatio/hora se calculará de forma que las contribuciones abarquen todos los gastos mencionados en las letras a) y b), así como los gastos de gestión realizados por la Caisse des dépôts et consignations [(Caja de Depósitos y Consignaciones)], que se mencionan a continuación. El Ministro competente en materia de energía determinará dicho importe a propuesta de la Commission de régulation de l'énergie [(Comisión de Regulación de la Energía)], que se presentará cada año.

La contribución aplicable a cada kilovatio/hora no podrá superar el 7 % de la tarifa de venta del kilovatio/hora, excluida la cuota fija y los impuestos, correspondiente a la contratación de una potencia de 6 kVA sin sujeción a interrumpibilidad ni aplicación de tarifas estacionales u horarias.

[...]»

- 14 A raíz de un requerimiento de 18 de marzo de 2010 dirigido por la Comisión Europea a la República Francesa para que esta adaptara su régimen fiscal aplicable a la electricidad a la Directiva 2003/96, dicho Estado miembro adoptó la loi n.º 2010-1488, du 7 décembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (Ley n.º 2010-1488, de 7 de diciembre de 2010, de reorganización del mercado de la electricidad, conocida como «ley NOME») (JORF de 8 de diciembre de 2010, p. 21467). Esta última tenía como objetivo transponer al Derecho nacional las disposiciones de la Directiva. La CSPE se vio así sustituida por el impuesto municipal y el impuesto departamental sobre el consumo final de electricidad. Estos nuevos tributos entraron en vigor el 1 de enero de 2011.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 15 Praxair, en cuya posición se subrogó posteriormente Messer France, presentó una solicitud de devolución de las CSPE que había abonado entre 2005 y 2009.
- 16 En particular, esta sociedad considera que dicha imposición indirecta es contraria al artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 por cuanto no persigue una finalidad específica, en el sentido de esta disposición.
- 17 Tras la denegación tácita de la solicitud por parte del ministerio competente el 5 de enero de 2011, la referida sociedad presentó un recurso ante el Tribunal administratif de Paris (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) solicitando la devolución, incluidos los correspondientes intereses de demora, de las CSPE que había abonado. Mediante sentencia de 6 de julio de 2012, el tribunal administratif de Paris (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de

París) desestimó este recurso. La cour administrative d'appel de Paris (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de París, Francia) desestimó el 23 de febrero de 2016 el recurso de apelación interpuesto por Praxair contra dicha sentencia.

18 El 25 de abril de 2016, Praxair recurrió en casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia). Invocó varios motivos relativos a la conformidad de la CSPE con el Derecho de la Unión, en concreto con la Directiva 92/12.

19 En este contexto, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

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

- ¿debe apreciarse la compatibilidad del tributo en cuestión con las Directivas [92/12] y [2003/96] a la luz de los requisitos previstos en el artículo 3, apartado 2, de la [Directiva 92/12] para la existencia de “otros impuestos indirectos”, a saber, que tengan una o varias finalidades específicas y respeten ciertas normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el impuesto sobre el valor añadido,
- o bien el mantenimiento de “otro impuesto indirecto” solo es posible cuando exista un impuesto especial armonizado y, en este supuesto, puede considerarse que la contribución controvertida es un impuesto especial de este tipo, cuya compatibilidad con las dos Directivas citadas deberá apreciarse, por tanto, a la luz de la totalidad de las normas de armonización que estas prevén?

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

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

4) En el supuesto de que, según la respuesta que se facilite a las cuestiones precedentes, el régimen de la contribución al servicio público de electricidad sea incompatible, total o parcialmente, con las normas fiscales en materia de electricidad establecidas en el derecho de la Unión, ¿debe interpretarse el artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la [Directiva 2003/96] en el sentido de que, hasta el 1 de enero de 2009, el respeto de los niveles mínimos de imposición previstos en dicha Directiva constituía, de entre las normas fiscales en materia de electricidad establecidas en el derecho de la Unión, la única obligación impuesta a [la República Francesa]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

- 20 Mediante su cuarta cuestión prejudicial, que procede examinar en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, hasta el 1 de enero de 2009, el respeto de los tipos mínimos de imposición previstos en dicha Directiva constituía, de entre las normas fiscales en materia de electricidad establecidas en el Derecho de la Unión, la única obligación impuesta a la República Francesa.
- 21 Es preciso recordar que el artículo 3 de la Directiva 2003/96 amplió el ámbito de aplicación de la Directiva 92/12 a la electricidad. En virtud del artículo 28, apartados 1 y 2, de la Directiva 2003/96, el plazo de transposición de esta Directiva terminó el 31 de diciembre de 2003, con la consiguiente entrada en vigor el 1 de enero de 2004.
- 22 Ahora bien, el artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la Directiva 2003/96 preveía un período transitorio que expiraba el 1 de enero de 2009, para que la República Francesa pudiera adaptar su régimen fiscal aplicable a la electricidad a esta Directiva. Esta disposición establecía que, hasta dicha fecha, el citado Estado miembro debía tener en cuenta «el nivel medio global de la imposición actual local sobre la electricidad» para evaluar el cumplimiento de los tipos mínimos establecidos en la mencionada Directiva. Por tanto, desde el 1 de enero de 2009, la República Francesa debía haber adaptado su régimen fiscal aplicable a la electricidad a las disposiciones de la Directiva 2003/96.
- 23 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, hasta el 1 de enero de 2009, el respeto de los niveles mínimos de imposición previstos en dicha Directiva constituía, de entre las normas fiscales en materia de electricidad establecidas en el Derecho de la Unión, la única obligación impuesta a la República Francesa.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 24 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea dilucidar esencialmente, en primer lugar, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que mantener otro impuesto indirecto presupone que existe un impuesto especial armonizado y, en segundo lugar, si una contribución como la controvertida en el litigio principal, puede considerarse como tal impuesto especial o si su compatibilidad con las Directivas 92/12 y 2003/96 debe, en su caso, apreciarse a la luz de los requisitos previstos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para la existencia de otros impuestos indirectos que tengan finalidades específicas.
- 25 En lo tocante a la primera parte de la primera cuestión, cabe recordar que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 prevé que la electricidad puede ser objeto de otros impuestos indirectos que tengan finalidades específicas, siempre que estos respeten las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA.
- 26 Sin embargo, no cabe deducir de la Directiva 92/12 que en un régimen fiscal sobre el consumo de electricidad establecido por la Unión Europea, la facultad de los Estados miembros de aplicar otros impuestos indirectos esté subordinada a la adopción de un impuesto armonizado.

- 27 Asimismo, el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, añadido por el Consejo de la Unión Europea, pretende tener en cuenta la diversidad de tradiciones fiscales de los Estados miembros en la materia, en particular la utilización frecuente de los impuestos indirectos para la aplicación de políticas no presupuestarias (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 18).
- 28 Por ello, no puede interpretarse que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 afecte a la validez de otros impuestos indirectos sobre la electricidad, eventualmente ya en vigor o establecidos por los Estados miembros.
- 29 En cuanto a la segunda parte de la primera cuestión prejudicial, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia declaró, en su sentencia de 25 de octubre de 2012, Comisión/Francia (C-164/11, no publicada, EU:C:2012:665), que la República Francesa no había cumplido sus obligaciones en materia de transposición de la Directiva 2003/96 en la fecha de expiración del plazo establecido en el dictamen motivado remitido por la Comisión a dicho Estado miembro, esto es, el 22 de mayo de 2010.
- 30 La República Francesa, además, había reconocido que en esa fecha no había adoptado las medidas necesarias para transponer las disposiciones de la Directiva 2003/96, que posteriormente había transpuesto mediante la Ley n.º 2010-1488 (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de octubre de 2012, Comisión/Francia, C-164/11, no publicada, EU:C:2012:665, apartado 22).
- 31 Sin embargo, el artículo 37 de la Ley n.º 2003-8 por la que se establecía la CSPE ya había entrado en vigor en la fecha de interposición del recurso por incumplimiento que dio lugar a esa sentencia. El Tribunal de Justicia declaró y la República Francesa así lo reconoció, que, en tal fecha, este Estado miembro no había modificado su régimen fiscal sobre la electricidad para crear un impuesto especial armonizado sobre dicho producto, por lo que la CSPE no puede ser considerada como tal tipo de impuesto.
- 32 Por consiguiente, la conformidad de la CSPE a las Directivas 92/12 y 2003/96 deberá apreciarse a la luz de los criterios establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para la existencia de otros impuestos indirectos con finalidades específicas.
- 33 A la vista de las consideraciones precedentes, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que el establecimiento de otro impuesto indirecto sobre la electricidad no está subordinado a la aplicación de un impuesto especial armonizado y que una contribución como la controvertida en el litigio principal no constituye tal impuesto especial, debiendo apreciarse su conformidad con las Directivas 92/12 y 2003/96 a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para la existencia de otros impuestos indirectos con finalidades específicas.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 34 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende averiguar, en esencia, si el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que una contribución como la controvertida en el litigio principal puede ser calificada de «otro impuesto indirecto».
- 35 A este respecto, cabe recordar que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 permite que los Estados miembros introduzcan o mantengan un impuesto indirecto distinto del impuesto especial establecido en la Directiva si, por un lado, dicho impuesto tiene una finalidad específica y si, por otro lado, respeta las normas impositivas aplicables en relación con los impuestos especiales o con el IVA

- para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 21).
- 36 Estos dos requisitos, que tienen por objeto evitar la aplicación de impuestos indirectos adicionales que obstaculicen indebidamente los intercambios comerciales, tienen carácter acumulativo, como se desprende del propio tenor de dicha disposición (sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 22).
- 37 En relación con el primer requisito, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una finalidad específica, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, es un objetivo distinto del exclusivamente presupuestario (sentencias de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 19; de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co., C-437/97, EU:C:2000:110, apartado 31, y de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 23).
- 38 En efecto, para considerar que persigue una finalidad específica, en el sentido de dicha disposición, es preciso que el impuesto tenga por objeto, por sí mismo, garantizar la finalidad específica invocada. Así sucede en particular cuando el producto de este impuesto se debe destinar obligatoriamente a la reducción de los costes medioambientales ligados específicamente al consumo de electricidad gravado por dicho impuesto y a la promoción de la cohesión social y territorial, de forma que existe un vínculo directo entre el uso de los rendimientos del impuesto y la referida finalidad específica (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 30, y de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, apartado 41).
- 39 No obstante, una afectación predeterminada de los ingresos de una contribución que resulta de una mera modalidad de organización presupuestaria interna de un Estado miembro, no puede, como tal, constituir un requisito suficiente a este respecto, ya que cualquier Estado miembro puede ordenar la afectación del rendimiento de un impuesto a la financiación de determinados gastos, sea cual sea la finalidad perseguida (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de febrero de 2014, Transportes Jordi Besora, C-82/12, EU:C:2014:108, apartado 29).
- 40 Sobre este particular, se desprende de la resolución de remisión que, en primer lugar, la CSPE pretendía financiar finalidades medioambientales a través del pago de los sobrecostes resultantes de la obligación de compra por los suministradores de la electricidad obtenida a partir de fuentes de energía renovables y por cogeneración. En segundo lugar, la CSPE tenía el objetivo de financiar finalidades de cohesión social y territorial compensando los sobrecostes de producción en las zonas no conectadas a la red metropolitana continental, la pérdida de ingresos y los costes adicionales de gestión soportados por los suministradores de electricidad como consecuencia, por un lado, de la aplicación de la tarificación especial de la electricidad catalogada como «producto de primera necesidad» y, por otro lado, de su participación en el régimen aplicable a las personas en situación de precariedad. En tercer lugar, la CSPE cubría los gastos inherentes al funcionamiento administrativo del Mediateur national de l'énergie (Mediador nacional de la energía) y de la Caisse de dépôts et consignations (Caja de Depósitos y Consignaciones; en lo sucesivo, «Caja de Depósitos») para la gestión de la CSPE.
- 41 Asimismo, de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que los operadores determinaban por adelantado el importe de la CSPE en función de estimaciones sobre el coste de la ejecución de las finalidades perseguidas por esta contribución. Estas previsiones eran transmitidas por los operadores a la Comisión de Regulación de la Energía, que, a partir de esas cifras, cuantificaba el importe de las obligaciones de servicio público que dicha contribución pretendía cubrir, para transmitir a continuación su propuesta al Gobierno, a más tardar el 15 de octubre del ejercicio anterior al ejercicio presupuestario de que se tratara. Tras ello, correspondía al ministro competente en materia de energía fijar, antes del 31 de diciembre de cada ejercicio, el montante de la

contribución aplicable a cada kilovatio-hora consumido, para que los ingresos de esta contribución cubrieran el conjunto de obligaciones correspondientes. Además, los fondos percibidos a través de la CSPE no se integraban en el presupuesto del Estado, sino que se transferían a cuentas específicas abiertas en la Caja de Depósitos, y servían exclusivamente para compensar los gastos imputables a las funciones de servicio público encomendadas a los operadores del sector eléctrico, que se mencionan en el artículo 5 de la Ley n.º 2000-108, modificada por la Ley n.º 2003-8.

- 42 Por lo que se refiere, en primer lugar, a los gastos inherentes al funcionamiento administrativo del Mediador nacional de la energía y de la Caja de Depósitos, procede señalar que estos no tienen finalidad específica alguna más allá de una finalidad presupuestaria y no están vinculados específicamente al consumo de energía eléctrica, sino al funcionamiento general del sistema establecido por la legislación nacional. Tales gastos generales pueden financiarse mediante el rendimiento de toda clase de tributos.
- 43 En segundo lugar, en cuanto a las finalidades de cohesión social y territorial perseguidas por la CSPE, esto es, la ejecución de una compensación tarifaria geográfica y la reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad, normalmente dichas finalidades están financiadas por el presupuesto del Estado y, por tanto, no puede considerarse que dicha contribución tenga una finalidad específica.
- 44 En consecuencia, si bien la legislación nacional en cuestión preveía un mecanismo de afectación predeterminada de los ingresos obtenidos de la CSPE, como se ha recordado en el apartado 41 de la presente sentencia, a la financiación, en particular, de esas funciones administrativas y de esas finalidades de cohesión social y territorial, dichos ingresos no tenían ninguna finalidad específica en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.
- 45 En tercer lugar, en lo tocante a la finalidad medioambiental de la CSPE, como ha puesto de manifiesto el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, la CSPE incentiva la producción de electricidad a partir de fuentes renovables y de cogeneración, contribuyendo a su financiación, de manera que por sí misma persigue la realización del objetivo específico invocado. Por tanto, existía un vínculo directo entre la finalidad medioambiental perseguida por la contribución y la atenuación de los efectos negativos del consumo de electricidad para el medioambiente.
- 46 Consecuentemente, en cuanto a su finalidad medioambiental, la CSPE sí perseguía una finalidad específica.
- 47 En relación con el segundo requisito al que hace mención el apartado 35 de la presente sentencia, debe comprobarse si la CSPE respetaba las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales o al IVA para la determinación de la base imponible, la liquidación, el devengo y el control del impuesto, de acuerdo con el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12.
- 48 A este respecto, procede observar que esta disposición no exige a los Estados miembros el respeto de todas las normas relativas a los impuestos especiales o al IVA en materia de determinación de la base imponible, liquidación, devengo y control del impuesto. Es suficiente con que los impuestos indirectos que persigan finalidades específicas sean conformes, en estos puntos, con el sistema general de una u otra de las citadas técnicas impositivas, tal como las regula la normativa de la Unión (sentencia de 24 de febrero de 2000, Comisión/Francia, C-434/97, EU:C:2000:98, apartado 27).
- 49 Como ha recordado el Abogado General en el punto 82 de sus conclusiones, la estructura de la CSPE no es asimilable a la del IVA, ya que, por un lado, la cuantía de la CSPE no es proporcional al precio del bien que grava, sino que se calcula sobre el volumen de energía eléctrica consumida, y, por otro lado, la percepción de la CSPE se efectuaba en el momento del consumo y no en cada fase del proceso de producción y distribución, como ocurre con el IVA. Por tanto, procede examinar las similitudes entre las normas impositivas propias de la CSPE y las relativas a los impuestos especiales.

- 50 En primer lugar, en relación con la determinación de la base imponible y la liquidación del impuesto, se deduce de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que el importe de la CSPE se calculaba, al igual que el de los impuestos especiales, en función de los kilovatios consumidos.
- 51 En segundo lugar, en cuanto al devengo de la CSPE, tal y como establece el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 92/12 para los impuestos especiales, este tiene lugar en el momento del consumo de la electricidad.
- 52 En tercer lugar, en relación con el control del impuesto, en la legislación francesa correspondiente, los suministradores de electricidad recaudaban la CSPE, que luego transferían a la Caja de Depósitos, la cual se encargaba a su vez de distribuir estos fondos a los distintos operadores. Sin embargo, el control de la percepción de esta contribución incumbía al poder público, a través de la Comisión de Regulación de la Energía, y los tribunales contencioso-administrativos eran los responsables de conocer del contencioso relacionado con esta percepción, como también se prevé en materia de impuestos indirectos.
- 53 Por ello, habida cuenta de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia, cabe deducir que la CSPE respetaba las normas impositivas aplicables a los impuestos especiales y cumplía, por tanto, el segundo requisito establecido en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 54 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que una contribución como la controvertida en el litigio principal puede calificarse como «otro impuesto indirecto», atendiendo a su finalidad medioambiental, que persigue financiar los sobrecostes vinculados a la obligación de compra de energía verde, excluyendo de tal calificación sus finalidades de cohesión social y territorial, como la compensación tarifaria geográfica y la reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de precariedad, y sus finalidades puramente administrativas, en concreto, la financiación de los gastos inherentes al funcionamiento administrativo de autoridades o instituciones públicas tales como el Mediador nacional de la energía o la Caja de Depósitos, sin perjuicio de la comprobación por parte del órgano jurisdiccional remitente del cumplimiento de las normas fiscales aplicables a los impuestos especiales.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 55 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en caso de que solo algunas de las finalidades perseguidas puedan calificarse de específicas, en el sentido del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12, el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que los contribuyentes podrían solicitar el reembolso total de la contribución correspondiente o solo un reembolso parcial, en función de la parte de las contribuciones, respecto del total de los gastos financiados mediante la CSPE, que no corresponda a una finalidad específica.
- 56 De reiterada jurisprudencia resulta que el derecho a obtener la devolución de los tributos recaudados en un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión tal y como las ha interpretado el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados en contra del Derecho de la Unión (sentencia de 19 de julio de 2012, Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 57 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado que la única excepción al derecho al reembolso de los impuestos percibidos con infracción del Derecho de la Unión se refiere al supuesto en el que un impuesto indebido hubiera sido directamente repercutido por el sujeto pasivo sobre el comprador (sentencia de 15 de septiembre de 2011, Accor, C-310/09, EU:C:2011:581, apartado 74).

- 58 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión prejudicial, siempre y cuando las cantidades indebidamente pagadas en concepto de CSPE no hayan sido repercutidas por la demandante en el litigio principal, en cuanto consumidor final de la electricidad, a sus propios clientes, aspecto que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, aquella podrá solicitar el reembolso de estas cantidades, en la proporción de los ingresos recaudados en concepto de CSPE que se hayan afectado a la financiación de finalidades de cohesión social y territorial y de finalidades puramente administrativas, en particular al funcionamiento administrativo del Mediador nacional de la energía y de la Caja de Depósitos.
- 59 Asimismo, de acuerdo con la respuesta dada a la cuarta cuestión prejudicial, la demandante en el litigio principal solo podrá solicitar el reembolso de las cantidades que se abonaran desde 1 de enero de 2009, fecha a partir de la cual los efectos de la Directiva 2003/96 eran obligatorios para la República Francesa.
- 60 Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe ser interpretado en el sentido de que los contribuyentes afectados pueden solicitar un reembolso parcial de una contribución como la controvertida en el litigio principal, en la proporción de los ingresos recaudados a través de esta última que esté destinada a finalidades no específicas, siempre que dicha contribución no haya sido repercutida por los contribuyentes a sus propios clientes, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

- 61 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Primera) declara:

- 1) **El artículo 18, apartado 10, párrafo segundo, de la Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad, debe interpretarse en el sentido de que, hasta el 1 de enero de 2009, el respeto de los niveles mínimos de imposición establecidos en dicha Directiva constituía, de entre las normas fiscales en materia de electricidad previstas en el Derecho de la Unión, la única obligación impuesta a la República Francesa.**
- 2) **El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales, debe interpretarse en el sentido de que el establecimiento de otro impuesto indirecto sobre la electricidad no está subordinado a la aplicación de un impuesto especial armonizado y que una contribución como la controvertida en el litigio principal no constituye tal impuesto especial, debiendo apreciarse su conformidad con las Directivas 92/12 y 2003/96 a la luz de los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 para la existencia de otros impuestos indirectos con finalidades específicas.**
- 3) **El artículo 3, apartado 2, de la Directiva 92/12 debe interpretarse en el sentido de que una contribución como la controvertida en el litigio principal puede calificarse como «otro impuesto indirecto», atendiendo a su finalidad medioambiental, que persigue financiar los sobrecostes vinculados a la obligación de compra de energía verde, excluyendo de tal calificación sus finalidades de cohesión social y territorial, como la compensación tarifaria geográfica y la reducción del precio de la electricidad para las familias en situación de**

precariedad, y sus finalidades puramente administrativas, en concreto, la financiación de los gastos inherentes al funcionamiento administrativo de autoridades o instituciones públicas tales como el Mediador nacional de la energía o la Caja de Depósitos y Consignaciones, sin perjuicio de la comprobación por parte del órgano jurisdiccional remitente del cumplimiento de las normas fiscales aplicables a los impuestos especiales.

- 4) **El Derecho de la Unión Europea debe interpretarse en el sentido de que los contribuyentes afectados pueden solicitar un reembolso parcial de una contribución como la controvertida en el litigio principal, en la proporción de los ingresos recaudados a través de esta última que esté destinada a finalidades no específicas, siempre que dicha contribución no haya sido repercutida por los contribuyentes a sus propios clientes, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas