

Asunto C-100/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

26 de febrero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

19 de noviembre de 2019

Parte demandante y recurrente en casación:

XY

Parte demandada y recurrida en casación:

Hauptzollamt B (Oficina Aduanera Principal de B)

[omissis]

BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO)

RESOLUCIÓN

En el asunto entre

XY,
parte demandante y recurrente en casación,

representada por:

A

y

Hauptzollamt B,

parte demandada y recurrida en casación,

relativo al impuesto sobre la electricidad — Intereses devengados sobre las cantidades a restituir

la Sala Séptima,

en la vista celebrada el 19 de noviembre de 2019, ha resuelto:

Fallo

1. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial:

¿Cabe reclamar intereses, en relación con el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad indebidamente fijado, con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la liquidación inferior de dicho impuesto se basó en la reducción facultativa 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, y la liquidación demasiado elevada se debió exclusivamente a un error cometido al aplicar al presente caso la disposición nacional adoptada para la transposición del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96?

2. [omissis].

Fundamentos

I.

- 1 La demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante»), una empresa que opera en la industria manufacturera, adquirió corriente alterna no gravada de la red de distribución y la inyectó en acumuladores. En su declaración del impuesto sobre la electricidad correspondiente al año 2010, declaró dicha cantidad de electricidad como autoconsumo y optó por el tipo reducido previsto en el artículo 9, apartado 3, de la Stromsteuergesetz (Ley del impuesto sobre la electricidad), en su versión de 19 de diciembre de 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 2794; en lo sucesivo, «StromStG»). Sin embargo, la demandada y recurrida en casación (Oficina Aduanera Principal; en lo sucesivo, «HZA») aplicó a esta cantidad de electricidad el tipo normal y giró una liquidación del impuesto sobre la electricidad diferente a la declaración fiscal. Esta decisión fue impugnada por la demandante. Esta había efectuado mensualmente pagos a cuenta del impuesto sobre la electricidad correspondiente al año 2010.
- 2 Después de que en un procedimiento judicial relativo al año 2006 se declarase la aplicabilidad del tipo reducido previsto en el artículo 9, apartado 3, de la StromStG, la HZA modificó la liquidación del impuesto sobre la electricidad asimismo para el año 2010 y aplicó también el tipo reducido a las cantidades de electricidad inyectadas en acumuladores en dicho año.

- 3 En diciembre de 2014, la demandante solicitó la liquidación de intereses respecto del impuesto sobre la electricidad restituido correspondiente al año natural 2010, petición que fue denegada por la HZA.
- 4 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) declaró que, ni conforme al Derecho nacional ni conforme al Derecho de la Unión, la demandante tenía derecho al cobro de los intereses reclamados. Señaló que el impuesto sobre la electricidad restituido no puede generar intereses con arreglo al Derecho de la Unión, ya que el consumo de electricidad destinado a la carga de acumuladores no está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96 (DO 2003, L 283, p. 51), en su versión de la Directiva 2004/75/CE del Consejo, de 29 de abril de 2004, por la que se modifica la Directiva 2003/96/CE en lo que respecta a la posibilidad de que [Chipre] aplique a los productos energéticos y la electricidad exenciones o reducciones temporales del nivel impositivo (DO 2004, L 157, p. 100). Señaló también que, por otra parte, a la demandante se le denegó indebidamente una reducción impositiva que, según el Derecho de la Unión, solo tiene carácter facultativo y para la que este no establece disposiciones imperativas.
- 5 La demandante interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia. A su juicio, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, procede devolver no solo los impuestos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión, sino también restituir los posibles intereses, lo que también es aplicable en el caso de reducciones fiscales facultativas. A su juicio, además, la carga de una batería constituye una operación reversible que no es comparable a un procedimiento de fabricación electrolítica como el previsto en el artículo 2, apartado 4, letra b), tercer guion, de la Directiva 2003/96 y en el artículo 9a, apartado 1, punto 1, de la StromStG.

II.

- 6 La Sala suspende el procedimiento de casación del que conoce [*omissis*] y plantea al Tribunal de Justicia, en virtud del artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, la siguiente cuestión prejudicial:
- 7 ¿Cabe reclamar intereses, en relación con el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad indebidamente fijado, con arreglo al Derecho de la Unión, cuando la liquidación inferior de dicho impuesto se basó en la reducción facultativa del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 y la liquidación demasiado elevada se debió exclusivamente a un error cometido al aplicar al presente caso la disposición nacional adoptada para la transposición del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96?

III.

- 8 La Sala considera que la resolución del litigio depende de las disposiciones de la Directiva 2003/96. La interpretación de esta Directiva suscita dudas que son relevantes para la solución del presente caso:

9 Derecho de la Unión aplicable:

Artículo 2 de la Directiva 2003/96:

«1. [...]

2. La presente Directiva se aplicará también a:

la electricidad incluida en el código NC 2716.

3. [...]

4. La presente Directiva no se aplicará a:

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,

[...]»

10 Artículo 17 de la Directiva 2003/96:

«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.

[...]

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.

3. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 4, los Estados miembros podrán aplicar un nivel de imposición reducido al 50 % de los niveles mínimos que fija la presente Directiva a los productos energéticos y a la electricidad definidos en el artículo 2, cuando sean utilizados por las entidades

empresariales definidas en el artículo 11 que no sean de elevado consumo tal como se precisa en el apartado 1 del presente artículo.

[...]»

- 11 Artículo 1 de 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 (DO 2009, L 9, p. 12):

«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/EG;

[...]»

- 12 Derecho nacional aplicable:

Artículo 3 de la StromStG: Tramo impositivo:

«El impuesto ascenderá a 20,50 euros por cada megavatio/hora.»

Artículo 9 de la StromStG: Exención y reducción del impuesto:

«1. a 2.a [...]»

3. La electricidad estará sujeta [...] a un tipo impositivo reducido de 12,30 euros por cada megavatio/hora cuando sea utilizada por empresas del sector manufacturero o de la agricultura y la silvicultura con fines profesionales y no esté exenta en virtud del apartado 1.

4. a 8. [...]»

IV.

- 13 La apreciación jurídica del litigio plantea dudas a la luz del Derecho de la Unión. Es preciso determinar si, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cabe reclamar intereses en relación con el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad cuando un Estado miembro fundamenta dicho derecho en la aplicación de una reducción impositiva de carácter facultativo.
- 14 1. En el presente asunto (relativo al año 2010), el impuesto sobre la electricidad nace con la utilización de la corriente alterna a partir de la red de distribución, ya que la electricidad se transformó en energía química en los acumuladores y, por tanto, se consumió. Este consumo de electricidad está sujeto a un tipo impositivo reducido de 12,30 euros por cada megavatio/hora, de conformidad con el artículo 9, apartado 3, de la StromStG, y no al tipo normal de 20,50 euros por cada

megavatio/hora previsto en el artículo 3 de la misma Ley. En efecto, se trata de una utilización de electricidad efectuada por una empresa del sector manufacturero con fines profesionales. Así lo declaró en 2006 una resolución judicial firme para la utilización de electricidad.

- 15 En el presente caso, el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad pagado en exceso resulta del hecho de que la HZA aplicó indebidamente, en un primer momento, el tipo normal a la cantidad de electricidad consumida y, por tanto, infringió la disposición nacional del artículo 9, apartado 3, de la StromStG, que favorece fiscalmente a las empresas del sector manufacturero.
- 16 2. No obstante, la aplicación de un tipo reducido, en virtud del artículo 9, apartado 3, de la StromStG, a la electricidad utilizada a partir de la red de distribución por una empresa del sector manufacturero con fines profesionales se basa también en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. En efecto, esta norma permite a los Estados miembros conceder una reducción impositiva a las empresas de elevado consumo energético. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, al fijar, en un primer momento, respecto a la demandante un importe demasiado elevado del impuesto, la HZA no solo infringió el Derecho nacional, sino también el Derecho de la Unión. A este respecto, la Sala considera que la inyección de electricidad en los acumuladores no constituye una electrólisis a efectos del artículo 2, apartado 4, letra b), tercer guion, de la Directiva 2003/96, que queda excluida de entrada del ámbito de aplicación de esta Directiva. Esto se ve confirmado por la Decisión de Ejecución (UE) 2016/2266 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se autoriza a los Países Bajos a aplicar un tipo impositivo reducido a la electricidad suministrada a estaciones de recarga para vehículos eléctricos (DO 2016, L 342, p. 30). Esta Decisión no habría sido necesaria si la carga de los acumuladores se considerase un proceso electrolítico y, por tanto, no estuviera comprendida, en cualquier caso, en el ámbito de aplicación de la Directiva 2003/96.
- 17 En la sentencia de 18 de enero de 2017, IRCCS — Fondazione Santa Lucia, C-189/15 (EU:C:2017:17) [*omissis*], el Tribunal de Justicia declaró, en relación con el alcance del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, que de los considerandos 9 y 11 de dicha Directiva se desprende que esta pretende dejar a los Estados miembros un cierto margen para definir y aplicar políticas adaptadas a sus circunstancias nacionales y que los regímenes fiscales establecidos en aplicación de dicha Directiva son una cuestión que debe decidir cada Estado miembro. Por lo tanto, los Estados miembros tienen libertad para limitar la concesión de reducciones impositivas establecidas en favor de empresas de elevado consumo energético únicamente a las empresas de uno o varios sectores industriales.
- 18 La Sala remitente considera que, al aplicar el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, los Estados miembros disponen de un margen de apreciación no solo en cuanto a la definición del círculo de las empresas beneficiarias, sino también en cuanto al importe del tipo impositivo, siempre que este no sea inferior

a los eventuales límites fijados por el Derecho de la Unión. En efecto, solo de este modo pueden aplicarse los motivos del legislador de la Directiva enunciados en los considerandos antes mencionados.

- 19 El artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 contiene, por tanto, una reducción fiscal facultativa que los Estados miembros pueden conceder a los sujetos pasivos. Por lo tanto, no existe obligación de favorecer fiscalmente a las empresas de elevado consumo energético. A este respecto, el artículo 17 se distingue de las exenciones obligatorias previstas en el artículo 14 de la Directiva 2003/96, que los Estados miembros están obligados a conceder y que un sujeto pasivo puede invocar directamente si el Derecho nacional no ha sido adaptado en plazo (sentencia de 7 de marzo de 2018, *Cristal Union*, C-31/17, EU:C:2018:168 [*omissis*]).
- 20 3. De lo anterior se deriva la cuestión de si cabe reclamar el pago de intereses en relación con el derecho a la restitución del impuesto sobre la electricidad cuando dicho derecho se basa en una reducción fiscal que simplemente es facultativa [en el presente caso, con arreglo al artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96] del mismo modo que en el caso de un derecho de restitución del impuesto sobre la electricidad en virtud de una exención o reducción obligatorias.
- 21 a) Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye asimismo las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado (sentencias de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail y otros*, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 25 [*omissis*]; de 27 de septiembre de 2012, *Zuckerfabrik Jülich*, C-113/10, C-147/10 y C-234/10, EU:C:2012:591, apartado 65 [*omissis*]; de 18 de abril de 2013, *Irimie*, C-565/11, EU:C:2013:250, apartado 21 [*omissis*]; de 15 de octubre de 2014, *Nicula*, C-331/13, EU:C:2014:2285, apartado 28, y de 18 de enero de 2017, *Wortmann*, C-365/15, EU:C:2017:19, apartados 37 y siguientes [*omissis*]).
- 22 Por lo tanto, del Derecho de la Unión se deduce el principio de la obligación de los Estados miembros de restituir con intereses los tributos recaudados infringiendo dicho ordenamiento jurídico. A falta de normas en el Derecho de la Unión, corresponde al ordenamiento jurídico interno de los Estados miembros regular las condiciones en que deben abonarse tales intereses, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo. Dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones semejantes basadas en normas de Derecho interno ni estar estructuradas de una forma que haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (sentencias de 19 de julio de 2012, *Littlewoods Retail y otros*, C-591/10, EU:C:2012:478 [*omissis*], apartados 26 y 27; de 27 de septiembre de 2012, *Zuckerfabrik Jülich*,

C-113/10, C-147/10 y C-234/10, EU:C:2012:591, apartados 61 y 66 [*omissis*]; de 18 de abril de 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, apartados 22 y 23 [*omissis*]; de 15 de octubre de 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, apartado 28, y de 6 de octubre de 2015, Tarsia, C-69/14, EU:C:2015:662, apartado 25 [*omissis*]).

- 23 El hecho de que la Directiva 2003/96 sea un acto de la Unión que requiera una transposición al Derecho nacional no se opone a la reclamación de intereses por el impuesto sobre la electricidad restituido. En efecto, en la sentencia Littlewoods Retail y otros (EU:C:2012:478 [*omissis*]), apartados 26 y 27, el Tribunal de Justicia precisamente no lo consideró como una causa de exclusión del derecho a percibir intereses (sobre el derecho al cobro de intereses de demora sobre el IVA pagado en exceso, véase también la sentencia de 24 de octubre de 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 [*omissis*]).
- 24 b) El órgano jurisdiccional remitente se inclina por considerar que no existe infracción de las normas de Derecho de la Unión cuando el derecho a la restitución del impuesto resulta de una aplicación errónea del Derecho nacional adoptado por un Estado miembro haciendo uso de un margen de apreciación con arreglo al Derecho de la Unión y de una disposición facultativa establecida por dicho ordenamiento.
- 25 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el alcance del margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para transponer al ordenamiento jurídico nacional una excepción o una limitación debe apreciarse caso por caso, en función, en particular, del tenor de esta disposición (véase la sentencia de 29 de julio de 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, apartado 25 [*omissis*]).
- 26 Sin embargo, el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 solo contiene disposiciones relativas a la definición de las empresas de elevado consumo energético. El establecimiento de un tipo impositivo reducido para las empresas de elevado consumo energético queda en manos de los Estados miembros. A esto hay que añadir que el litigio principal no versa sobre la cuestión de si el Derecho nacional se ha adaptado al artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96 de manera conforme con esta, sino sobre que, en el presente caso, la HZA fijó inicialmente un importe demasiado alto del impuesto sobre la electricidad debido a que había negado erróneamente la concurrencia de los requisitos para la concesión del tipo reducido previsto en el artículo 9, apartado 3, de la StromStG.
- 27 Por otra parte, la admisión de un tipo reducido, en virtud del artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96, constituye para las empresas de elevado consumo energético una excepción a la armonización del impuesto sobre la electricidad, dejando a los Estados miembros la facultad de autorizar o no tal ventaja en su normativa nacional y, en caso de autorizarla, cómo hacerlo. Por lo tanto, precisamente en este ámbito, el legislador de la Unión estima menos

importante el adecuado funcionamiento del mercado interior, que debe alcanzarse, entre otras cosas, mediante el establecimiento de niveles mínimos obligatorios de imposición en la Directiva 2003/96 (véase, por ejemplo, la sentencia de 2 de junio de 2016, ROZ- SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, apartado 32 [*omissis*], relativa a la fijación de niveles mínimos de imposición, en relación con los considerandos 3 y 4 de la Directiva 2003/96).

- 28 Al margen de estas consideraciones de Derecho de la Unión, en el presente caso la fijación del impuesto en una cuantía demasiado elevada no se debió a una transposición tardía del Derecho de la Unión, sino a una aplicación errónea del Derecho nacional adoptado en ejercicio de un margen de apreciación reconocido por el Derecho de la Unión.
- 29 c) Sin embargo, existen también argumentos a favor de la concesión de intereses en el presente caso.
- 30 En primer lugar, el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para conceder un trato fiscal favorable a las empresas de elevado consumo energético fue establecido en el artículo 17, apartado 1, letra a), de la Directiva 2003/96. Por lo tanto, la base jurídica del tipo reducido del impuesto sobre la electricidad no solo la constituye el artículo 9, apartado 3, de la StromStG, sino, en última instancia, también el Derecho de la Unión.
- 31 Como también se desprende del artículo 2, apartado 2, de la Directiva 2003/96 y del artículo 1, apartado 1, letra a), de la Directiva 2008/118, la imposición de la electricidad ha sido objeto de una armonización general en el territorio de la Comunidad, tal y como señala el artículo 5 de esta última Directiva. Si los derechos de restitución como consecuencia de reducciones fiscales facultativas no generasen intereses, a diferencia de los resultantes de reducciones o exenciones obligatorias, existiría una desigualdad de trato. Sin embargo, se plantea la cuestión de si unas bases jurídicas diferentes en el Derecho de la Unión pueden justificar una diferencia de trato por lo que respecta a la percepción de intereses en relación con derechos de restitución, puesto que ello no supone diferencia alguna para el contribuyente. En efecto, en ambos casos, no puede disponer de la cantidad pagada en exceso por el impuesto.
- 32 Además, negar, en el Derecho de la Unión, el derecho a percibir intereses por restituciones basadas en reducciones impositivas facultativas tendría como consecuencia que solo pudieran concederse intereses en virtud de las distintas normas nacionales.