

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079789

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 3 de diciembre de 2020

Sala 5.^a

Asunto n.º C-44/19

SUMARIO:

Impuestos sobre consumos específicos. Imposición de los productos energéticos y de la electricidad. II.EE. Impuesto especial sobre Hidrocarburos. Supuestos de no sujeción. Autoconsumos.

Una sociedad española, opera, entre otros, en el sector de la fabricación de productos energéticos derivados del proceso de refinado del crudo petrolífero. En este proceso se generan, además de productos energéticos, otros productos que se venden y se utilizan en la industria química, empleándose en parte nuevamente en el proceso productivo. Según la Administración tributaria española, estos autoconsumos no dan lugar a la exención del impuesto especial sobre los hidrocarburos prevista en el art.471.b) Ley II.EE, en lo que respecta a la parte de dichos autoconsumos que tiene como resultado la obtención de productos que no merecen la consideración de hidrocarburos. La SAN, de 12 de diciembre de 2011, recurso nº 513/2015 (NFJ066868), confirmó la sujeción al impuesto de los autoconsumos de hidrocarburos que generan productos no energéticos. Se interpuso recurso de casación ante el Tribunal Supremo, órgano remitente, que mediante el ATS, de 27 de junio de 2018, recurso n.º 678/2017 (NFJ070877), plantea la cuestión de si el art. 21.3 de la Directiva 2003/96, debe ser interpretado en el sentido de que permite someter a gravamen, en el impuesto especial sobre los hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo de productos energéticos, efectuadas en las instalaciones del productor, en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos. O si, por el contrario, la finalidad de aquel precepto de excluir del gravamen la utilización de productos energéticos que se reputa necesaria para la obtención de los productos energéticos finales impide gravar ese mismo autoconsumo en la parte en la que el mismo conduzca a la obtención de otros productos no energéticos, incluso si tal obtención es residual y se produce de manera inevitable como consecuencia del propio proceso productivo. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el caso de que en un establecimiento se fabriquen varios productos, para determinar si el consumo de productos energéticos está comprendido en el supuesto de exclusión previsto en el art. 21.3, primera frase, de la Directiva 2003/96, habrá de atenderse a las distintas finalidades de ese consumo [Vid., STJUE de 7 de noviembre de 2019, asunto C-68/18 (NFJ075365)]. En el caso de autos, la obtención de productos no energéticos no es el objetivo del proceso productivo, sino una consecuencia residual e inevitable de dicho proceso o que viene impuesta por una normativa dirigida a proteger el medio ambiente, y esos productos no energéticos se valorizan económicamente. La sociedad ha optado por comercializar posteriormente esos productos no energéticos o utilizarlos en el proceso productivo. La integridad del régimen de imposición armonizada de los productos energéticos establecido por la Directiva 2003/96 exige que, cuando el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados conduzca a la fabricación simultánea de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción y de productos no energéticos objeto de valorización, la aplicación del supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el art. 21.3, primera frase, de dicha Directiva se limita a la proporción de los productos energéticos consumidos correspondiente a la parte de los productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción obtenidos en el marco de dicho proceso productivo y corresponde a los Estados miembros determinar los métodos que permitan evaluar la cantidad de productos energéticos necesaria para producir una cantidad determinada de otro producto energético destinado a ser utilizado como combustible para calefacción o carburante de automoción [Vid., STJUE de 7 de marzo de 2018, asunto C-31/17 (NFJ070431)]. El Tribunal considera que el art. 21.3, primera frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo fabrica y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos que proporcionan un beneficio económico, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos no está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición.

PRECEPTOS:

Directiva 2003/96/CE del Consejo (Reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad), arts.1, 2 21.

Directiva 92/81/CEE del Consejo (Armonización de las estructuras del Impuesto Especial sobre los Hidrocarburos), art. 4.3.

Ley 38/1992 (Ley II.EE), art. 47.

PONENTE:

Don E. Juhász.

En el asunto C-44/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Supremo, mediante auto de 27 de junio de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de enero de 2019, en el procedimiento entre

Repsol Petróleo, S. A.,

y

Administración General del Estado,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Juhász (Ponente), C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de marzo de 2020;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Repsol Petróleo, S. A., inicialmente por los Sres. F. Bonastre Capell y M. Muñoz Pérez, y posteriormente por los Sres. F. Bonastre Capell y M. I. Linares Gil, abogados;

- en nombre del Gobierno español, por el Sr. L. Aguilera Ruiz, en calidad de agente;

- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, O. Serdula y J. Vlácil, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. P. Arenas y la Sra. A. Armenia, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de abril de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 21, apartado 3, 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 Repsol Petróleo, S. A. (en lo sucesivo, «Repsol»), y la Administración General del Estado, en relación con la decisión de esta última de gravar con el impuesto especial sobre los hidrocarburos el consumo con fines productivos de hidrocarburos producidos por la propia Repsol, en la medida en que dicha producción había generado productos residuales que no eran productos energéticos.

Marco jurídico**Derecho de la Unión**

Directiva 92/81/CEE

3. El artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81/CEE del Consejo, de 19 de octubre de 1992, relativa a la armonización de las estructuras del impuesto especial sobre los hidrocarburos (DO 1992, L 316, p. 12), disponía lo siguiente:

«El consumo de hidrocarburos en las instalaciones de un establecimiento productor de hidrocarburos no se considerará como hecho imponible, siempre que dicho consumo se efectúe con destino a dicha producción. No obstante, cuando dicho consumo se destine a fines no relacionados con esa producción, y en particular a la propulsión de vehículos, se considerará como hecho imponible.»

Directiva 2003/96

4. Los considerandos 3 a 5 de la Directiva 2003/96 declaran:

«(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 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.»

5. El artículo 1 de esta Directiva establece lo siguiente:

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

6. A efectos de la aplicación de la Directiva 2003/96, el artículo 2, apartado 1, de esta enumera los productos que se consideran «productos energéticos».

7. Con arreglo al artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de la Directiva 2003/96, esta no se aplicará a los productos energéticos utilizados para fines que no sean el de carburante de automoción ni el de combustible para calefacción.

8. El artículo 21, apartado 3, de dicha Directiva tiene el siguiente tenor:

«El consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. Los Estados miembros podrán considerar también que no es hecho imponible el consumo de electricidad y otros productos energéticos no producidos en las dependencias de un establecimiento de este tipo, así como el consumo de productos energéticos y de electricidad en las dependencias de un establecimiento productor de combustibles utilizados para generar electricidad. Cuando dicho consumo se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos y, en particular, para la propulsión de vehículos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición.»

Derecho español

9. El artículo 47 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (BOE n.º 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44305), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «LIE»), titulado «Supuestos de no sujeción», dispone en su apartado 1, letra b), lo siguiente:

«No estarán sujetas al impuesto las operaciones de autoconsumo que impliquen:

[...]

b) La utilización de hidrocarburos como combustible en el proceso de fabricación, en régimen suspensivo, de hidrocarburos.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

10. Repsol, sociedad española, opera, entre otros, en el sector de la fabricación de productos energéticos derivados del proceso de refino del crudo petrolífero. En este proceso se generan, además de productos energéticos, otros productos que se venden y se utilizan en la industria química, empleándose en parte nuevamente en el proceso productivo.

11. El 2 de abril de 2012, a raíz de una inspección efectuada en 2011, la Administración tributaria española giró una liquidación en la que instaba a Repsol a abonar el impuesto especial sobre los hidrocarburos correspondiente a los ejercicios fiscales de 2007 y 2008 por los hidrocarburos que esa misma empresa había producido y, a continuación, utilizado, en sus propias instalaciones, con fines productivos, en la medida en que dicha producción había generado productos residuales no energéticos como, entre otros, azufre y dióxido de carbono.

12. Según la Administración tributaria española, estos autoconsumos no dan lugar a la exención del impuesto especial sobre los hidrocarburos prevista en el artículo 47, apartado 1, letra b), de la LIE, en lo que respecta a la parte de dichos autoconsumos que tiene como resultado la obtención de productos que no merecen la consideración de hidrocarburos.

13. El 25 de abril de 2012, Repsol presentó una reclamación contra dicha liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, alegando, en particular, que tales autoconsumos están exentos del impuesto especial sobre los hidrocarburos, incluida la parte de tales autoconsumos que da lugar a la obtención de productos que no se consideran hidrocarburos.

14. El 6 de noviembre de 2015, a raíz de la desestimación de esa reclamación, Repsol interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Audiencia Nacional, alegando que en el proceso de fabricación de hidrocarburos se obtienen con carácter residual y de forma inevitable productos que no pueden calificarse de productos energéticos, como el azufre. Según afirma, la producción de azufre resulta de la operación consistente en extraer dicho producto de los hidrocarburos, siendo el objetivo de este proceso dar cumplimiento a las especificaciones técnicas aplicables a los hidrocarburos, que fijan contenidos máximos de azufre.

15. Mediante resolución de 12 de diciembre de 2016, la Audiencia Nacional desestimó el recurso de Repsol en la medida en que tenía por objeto impugnar la sujeción al impuesto de los autoconsumos de hidrocarburos que generan productos no energéticos.

16. El 10 de julio de 2017, Repsol interpuso recurso de casación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Supremo. Repsol alega, ante este último, que el objetivo del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 es gravar únicamente los productos energéticos puestos a consumo, pero no aquellos destinados al autoconsumo, es decir, aquellos utilizados para la fabricación de otros productos energéticos, aun cuando, durante ese proceso de fabricación, se obtengan inevitablemente productos residuales no energéticos. Así pues, considera que la práctica de la Administración tributaria española de someter a tributación aquella parte de los autoconsumos que ha generado tales productos residuales es contraria al objetivo de la Directiva 2003/96.

17. Según Repsol, es posible que esta práctica estuviera justificada por el artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81, que excluía del impuesto el consumo de hidrocarburos efectuado para la producción de hidrocarburos. En cambio, la Directiva 2003/96, que derogó la Directiva 92/81, establece únicamente, en su artículo 21, apartado 3, que el consumo de productos energéticos no está sujeto a tributación cuando tiene lugar en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos.

18. Según el órgano jurisdiccional remitente, se plantea la cuestión de si la supresión del inciso «se efectúe con destino a dicha producción», que figuraba en el artículo 4, apartado 3, de la Directiva 92/81, del texto del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96, debe considerarse una modificación normativa que tiene como consecuencia que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que han sido fabricados, destinado a la obtención de productos energéticos finales, y que conduce igualmente, de manera inevitable, a la obtención de productos no energéticos, también está exento de los impuestos especiales.

19. En tales circunstancias, el Tribunal Supremo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Si el artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 debe ser interpretado en el sentido de que permite someter a gravamen, en el impuesto especial sobre los hidrocarburos, las operaciones de autoconsumo de productos energéticos, efectuadas en las instalaciones del productor, en la proporción en la que se obtengan productos no energéticos.

O si, por el contrario, la finalidad de aquel precepto de excluir del gravamen la utilización de productos energéticos que se reputa necesaria para la obtención de los productos energéticos finales impide gravar ese mismo autoconsumo en la parte en la que el mismo conduzca a la obtención de otros productos no energéticos, incluso si tal obtención es residual y se produce de manera inevitable como consecuencia del propio proceso productivo.»

Sobre la cuestión prejudicial

20. Mediante las dos partes de su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en esencia, si el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo ha fabricado y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición.

21. Con carácter preliminar, procede recordar que la Directiva 2003/96 tiene por objeto, según se desprende de sus considerandos 3 a 5 y de su artículo 1, establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, en el marco del cual la regla general es la imposición, de conformidad con las modalidades establecidas en dicha Directiva.

22. Con arreglo al artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, el consumo de productos energéticos en las dependencias de un establecimiento fabricante de productos energéticos no se considerará hecho imponible si se trata del consumo de productos energéticos producidos en las dependencias del establecimiento. La tercera frase de este apartado precisa que, cuando el consumo de productos energéticos se realice para fines que no guarden relación con la producción de productos energéticos, ese consumo deberá considerarse como un hecho imponible que da lugar a imposición.

23. El tenor del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 no indica explícitamente en qué medida el consumo de productos energéticos para un proceso productivo en el marco del cual se obtienen simultáneamente productos energéticos y no energéticos debe considerarse, o no, un hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos.

24. Al disponer que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados no se considerará, en determinadas circunstancias, un hecho imponible que dé lugar a la imposición de dicho gravamen, el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la referida Directiva establece una excepción en el marco de dicho régimen tributario, que debe ser interpretada de manera estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartado 37).

25. A este respecto, debe precisarse, por un lado, que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados solo está comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible en virtud del artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva si se efectúa para fabricar productos energéticos que estén a su vez sujetos al régimen de imposición armonizado establecido en la Directiva 2003/96 debido a su utilización como carburante de automoción o combustible para calefacción (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartados 32 y 37).

26. En el caso de autos, no parece que en el litigio principal se ponga en duda que los productos energéticos obtenidos están destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. Además, de la resolución de remisión se desprende que Repsol valoriza los productos no energéticos obtenidos en el litigio principal a través de su comercialización o reutilización en el proceso de producción. Procede responder a la cuestión prejudicial planteada sobre la base de estas consideraciones.

27. Por otro lado, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, en el caso de que en un establecimiento se fabriquen varios productos, para determinar si el consumo de productos energéticos está comprendido en el supuesto de exclusión previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, habrá de atenderse a las distintas finalidades de ese consumo (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartado 25).

28. En efecto, dentro de ese consumo es preciso establecer una distinción entre las distintas partes de los productos energéticos consumidos en función de su utilización respectiva con el fin de determinar el tratamiento que

deben recibir a efectos de los impuestos especiales. Solo el consumo de la parte de productos energéticos que tenga por objeto fabricar productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción está comprendido en el supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 7 noviembre 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 26 y 27).

29. En cambio, no puede acogerse a tal exclusión el consumo de las partes de esos productos energéticos que se efectúa para la fabricación de productos no energéticos o de productos energéticos que no están destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que no tiene encaje en tal supuesto de exclusión la parte de los productos energéticos consumidos para producir calor utilizado para calentar los locales de un establecimiento o la necesaria para la generación de electricidad (véase, en este sentido, la sentencia de 7 noviembre 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 26 y 33).

30. De ello se sigue que, cuando se obtienen, durante un proceso de producción, simultáneamente, por una parte, productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción y, por otra parte, productos no energéticos, procede considerar, en principio, que la parte de los productos energéticos consumidos en el marco de ese proceso para fabricar otros productos energéticos destinados a ser utilizados como carburante de automoción o combustible para calefacción está comprendida en el supuesto de exclusión previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96, mientras que el consumo de la otra parte para la producción de productos no energéticos debe considerarse un hecho imponible a efectos del impuesto sobre productos energéticos.

31. Sentado lo anterior, procede examinar si sucede lo mismo cuando, como en el caso de autos, la obtención de productos no energéticos no es el objetivo del proceso productivo, sino una consecuencia residual e inevitable de dicho proceso o que viene impuesta por una normativa dirigida a proteger el medio ambiente, y esos productos no energéticos se valorizan económicamente.

32. Es cierto que, en el apartado 30 de la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil (C-68/18, EU:C:2019:933), el Tribunal de Justicia declaró que de la formulación negativa de la tercera frase del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 puede deducirse que solo se pretende exceptuar de esta exclusión del hecho imponible del impuesto sobre productos energéticos el consumo de productos energéticos que no guarde relación alguna con la fabricación de productos energéticos.

33. Sin embargo, ese asunto versaba sobre la aplicación del artículo 21, apartado 3, de la Directiva 2003/96 a productos energéticos utilizados para producir vapor de agua, que, a su vez, era utilizado, entre otras cosas, para la fabricación de productos energéticos. De este modo, el autoconsumo tenía como finalidad fabricar productos energéticos generando la energía térmica necesaria para el proceso tecnológico de fabricación de dichos productos.

34. En este contexto, tal afirmación pretendía descartar una interpretación según la cual la fabricación de productos energéticos que se lleva a cabo mediante la generación de un producto intermedio, como el vapor de agua, hace que sea imposible aplicar, debido únicamente a esta intermediación, la exclusión del hecho imponible prevista en esa disposición. El Tribunal de Justicia precisó a este respecto que el consumo de productos energéticos no puede verse privado del disfrute de dicha exclusión en función únicamente de la manera en que se efectúe el consumo, siempre que este contribuya al proceso tecnológico de fabricación de productos energéticos (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de noviembre de 2019, Petrotel-Lukoil, C-68/18, EU:C:2019:933, apartados 28 y 30).

35. Sin embargo, a diferencia del asunto que dio lugar a dicha sentencia, el litigio principal no se refiere a un autoconsumo que, mediante la generación de un producto intermedio, sirva para fabricar productos energéticos. Este versa sobre un autoconsumo que conduce simultáneamente a la fabricación de productos energéticos y de productos no energéticos que se valorizan económicamente.

36. Procede señalar que, habida cuenta de ese valor económico, Repsol ha optado por comercializar posteriormente esos productos no energéticos o utilizarlos en el proceso productivo. En este contexto, tal como señaló el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, poco importa que la obtención de productos no energéticos sea, como en el litigio principal, residual e inevitable, en el sentido de que sea la consecuencia necesaria del proceso productivo o que venga impuesta por una normativa destinada a proteger el medio ambiente.

37. Una interpretación según la cual la totalidad del consumo de los productos energéticos en el proceso productivo estuviese comprendida, en contra de los principios recordados en el apartado 30 de la presente

sentencia, en el supuesto de exclusión del hecho imponible, a pesar de que los productos energéticos así generados proporcionan un valor económico, podría ir en detrimento de la consecución del objetivo perseguido por la Directiva 2003/96. A este respecto, procede recordar que, al establecer un régimen de imposición armonizado de los productos energéticos y de la electricidad, esta Directiva pretende, tal como se desprende de sus considerandos 3 a 5, 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).

38. Tal y como afirma el Abogado General en los puntos 26 a 28 de sus conclusiones, el hecho de no gravar productos energéticos utilizados en el proceso productivo cuando los productos obtenidos no son productos energéticos crearía una laguna en el sistema de tributación establecido por la Directiva 2003/96, ya que no estarían gravados productos energéticos que, en principio, deberían estarlo. En efecto, el consumo de esta parte de productos energéticos, que debería estar sujeto al impuesto, se beneficiaría del supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la mencionada Directiva. Además, el hecho de no gravar el consumo de esa parte de los productos energéticos no se verá compensada por la tributación posterior de los productos finales obtenidos a partir de estos últimos, ya que los productos finales resultantes de ese consumo no son productos energéticos, en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2003/96, o no están destinados a utilizarse como carburante de automoción o combustible para calefacción, en el sentido del artículo 2, apartado 4, letra b), primer guion, de esta (véanse, en este sentido, las sentencias de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland, C-349/13, EU:C:2015:84, apartado 30, y de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 24 y jurisprudencia citada).

39. Por consiguiente, considerar que el supuesto de exclusión previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la citada Directiva es aplicable, en una situación como la controvertida en el litigio principal, al consumo de todos los productos energéticos podría afectar al buen funcionamiento del mercado interior en el sector de la energía, que es uno de los objetivos que persigue este régimen, como se ha recordado en el apartado 37 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de junio de 2018, Koppers Denmark, C-49/17, EU:C:2018:395, apartado 31).

40. Por tanto, la integridad del régimen de imposición armonizada de los productos energéticos establecido por la Directiva 2003/96 exige que, cuando el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que fueron fabricados conduzca a la fabricación simultánea de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción y de productos no energéticos objeto de valorización, la aplicación del supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva se limita a la proporción de los productos energéticos consumidos correspondiente a la parte de los productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción obtenidos en el marco de dicho proceso productivo. Dado que la Directiva 2003/96 no contiene precisión alguna a este respecto, corresponde a los Estados miembros determinar los métodos que permitan evaluar la cantidad de productos energéticos necesaria para producir una cantidad determinada de otro producto energético destinado a ser utilizado como combustible para calefacción o carburante de automoción (véase, por analogía, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, apartado 45).

41. Por último, no puede acogerse la alegación de Repsol de que el hecho de no poder beneficiarse del supuesto de exclusión del hecho imponible previsto en el artículo 21, apartado 3, primera frase, de dicha Directiva llevaría a una situación de doble imposición. En efecto, en la medida en que el consumo de productos energéticos en las dependencias del establecimiento en el que han sido fabricados se lleve a cabo para la fabricación de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción, esta excepción es plenamente aplicable a la parte de productos energéticos consumidos a tal fin.

42. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 21, apartado 3, primera frase, de la Directiva 2003/96 debe interpretarse en el sentido de que, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo fabrica y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos que proporcionan un beneficio económico, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos no está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición.

Costas

43. 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 Quinta) declara:

El artículo 21, apartado 3, primera frase, 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, cuando un establecimiento fabricante de productos energéticos destinados a ser utilizados como combustible para calefacción o carburante de automoción consume productos energéticos que él mismo fabrica y, como consecuencia de ese proceso, obtiene igualmente, de manera inevitable, productos no energéticos que proporcionan un beneficio económico, la parte del consumo que conduce a la obtención de tales productos no energéticos no está comprendida en el supuesto de exclusión del hecho imponible del impuesto sobre los productos energéticos previsto en dicha disposición.

Regan

Ilešič

Juhász

Lycourgos

. Jarukaitis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 3 de diciembre de 2020.

El Secretario

. El Presidente de la Sala Quinta

A. Calot

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.