

# EL REQUISITO DEL «FIN ESPECÍFICO» EN LOS IMPUESTOS ADICIONALES SOBRE LA ELECTRICIDAD: STJUE DE 19 DE JUNIO DE 2025, C-645/23

---

Carlos Pedrosa López  
*Universidad de Valencia*  
(España)

## Resumen

La sentencia analiza un impuesto adicional sobre la electricidad en Italia, examinando si su finalidad puramente recaudatoria es compatible con la Directiva 2008/118/CE y el requisito de tener un «fin específico». Paralelamente, se aborda el cauce para la devolución del impuesto al consumidor final, enfocando el análisis en los límites del efecto directo horizontal de la Directiva en litigios entre particulares y en la necesidad de garantizar una vía de recurso efectiva.

## Palabras clave

Fiscalidad – Impuestos especiales – Electricidad – Gravamen indirecto adicional – Directiva 2008/118/CE

## Abstract

The judgment analyses an additional tax on electricity in Italy, examining whether its purely revenue-raising purpose is compatible with Directive 2008/118/EC and the requirement to have a «specific purpose». At the same time, it addresses the channel for refunding the tax to the final consumer, focusing its analysis on the limits of the horizontal direct effect of the Directive in disputes between individuals and on the need to guarantee an effective remedy.

## Keywords

Taxation – Excise duties – Electricity – Additional indirect tax – Directive 2008/118/EC

## **SUMARIO**

1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

## 1. Tipo de resolución y doctrina del tribunal

El asunto C-645/23 tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal de Apelación de Bolonia, Italia –Corte d'appello di Bologna–, mediante resolución de 26 de octubre de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de octubre de 2023, en el procedimiento entre Hera Comm SpA y Falconeri Srl.

El citado Tribunal italiano cuestiona al Tribunal de Justicia de la Unión Europea si está comprendido el impuesto adicional a un impuesto especial sobre la electricidad que el Estado miembro aplica en forma de fracción o múltiplo del impuesto especial al que ya está sujeto el producto, en el concepto de «otros gravámenes indirectos» o debe entenderse, por el contrario, que constituye un incremento del tipo del impuesto especial, de manera que el Estado miembro está facultado para no destinarlo a los fines específicos exigidos por el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

En caso de que el impuesto adicional esté comprendido en el concepto de otros gravámenes indirectos, cuestiona si debe interpretarse el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118, en el sentido de que cumple los requisitos para ser invocado por un particular ante un órgano jurisdiccional nacional con el fin de, por un parte, a oponer al vendedor del producto sujeto al impuesto adicional al impuesto especial al que ese particular ha abonado el impuesto indirecto, que el gravamen impuesto por el Estado miembro al vendedor es ilegal al estar basado en una disposición nacional contraria a lo dispuesto en la citada Directiva. Por otro parte, a obtener, por consiguiente, la devolución de las cantidades indebidamente pagadas del vendedor que se las ha repercutido.

La doctrina del TJUE señala, en la sentencia de 3 de marzo de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163), que la calificación de un impuesto, tasa, derecho o exacción con arreglo al Derecho de la Unión corresponde efectuarla al Tribunal de Justicia en función de las características objetivas del gravamen, con independencia de la calificación que le atribuya el Derecho nacional. Y, en lo que atañe, en particular, al concepto de «otros gravámenes indirectos», según la citada sentencia y la sentencia de 4 de junio de 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, (C-5/14, EU:C:2015:354), se designa a los impuestos indirectos que gravan el consumo de los productos enumerados en el artículo 1, apartado 1, de esta Directiva, distintos de los «impuestos especiales», en el sentido de esta última disposición, y que se imponen con fines específicos.

Asimismo, la doctrina del TJUE, en particular la sentencia de 5 de marzo de 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149), establece que si bien el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 permite, en esencia, a los Estados miembros imponer otros gravámenes indirectos a los productos sujetos a impuestos especiales, ello se supedita al doble requisito de que tales gravámenes persigan uno o varios fines específicos y respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible, el cálculo de la cuota tributaria, el devengo y el control del impuesto. Y, conforme a la sentencia de 14 de marzo de 2024, (Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226),

se desprende que un fin específico no debe ser exclusivamente tributario. Sin embargo, dado que todo impuesto tiene necesariamente una finalidad presupuestaria, este mero hecho no basta para excluir que un impuesto adicional pueda tener también una finalidad específica.

## 2. Supuesto de hecho

En el presente supuesto se debate la concordancia con el Derecho de la Unión Europea del llamado «Impuesto especial sobre la electricidad» en vigor en Italia hasta el 1 de abril de 2012 a través de la vigencia del Decreto-ley n.º 511/1988. En concreto, en el marco del caso objeto de debate, el sujeto pasivo del impuesto, Hera Comm, repercute la cuantía correspondiente según la baremación establecida por la legislación italiana al consumidor, Falconeri, en una relación jurídica entre ambos en un plano plenamente particular. El sujeto que soporta el tributo, al considerar que el citado impuesto es contrario al Derecho de la Unión Europea, presenta una demanda ante el Tribunal de Bolonia –Tribunale di Bologna– en relación con la concordancia del artículo 6 del Decreto-ley n.º 511/1988 con el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

El Tribunal de Bolonia consideró que el mencionado impuesto era efectivamente contrario al Derecho de la Unión Europea y, por tanto, condenó a Hera Comm a devolver el impuesto cobrado a Falconeri. Sin embargo, con posterioridad a dicha devolución, Hera Comm interpuso un recurso de apelación contra dicho auto ante el Tribunal de Apelación de Bolonia –Corte d'appello di Bologna–, alegando que el impuesto adicional era un mero incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, por lo que no constituía «otro gravamen indirecto». En su percepción, el Tribunal italiano consideró que la interpretación literal, global y teleológica del artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118 se opone a que el impuesto especial sobre la electricidad y el impuesto adicional se consideren un único impuesto indirecto. No obstante, el Tribunal albergaba dudas al respecto de esta afirmación y, por tanto, planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las cuestiones anteriormente expuestas.

## 3. Fundamentos de derecho

El Derecho de la Unión Europea en materia de impuestos especiales se estructura principalmente a través de la Directiva 2008/118/CE, que establece el régimen general relativo a los impuestos que gravan directa o indirectamente el consumo de determinados productos, entre ellos los productos energéticos y la electricidad. Su artículo 1 define el alcance del régimen general, estableciendo que los productos energéticos y la electricidad se regulan específicamente a través de la Directiva 2003/96/CE, y permite que los Estados miembros puedan imponer gravámenes indirectos adicionales con fines específicos, siempre que respeten las normas impositivas comunitarias en cuanto a la base imponible, el cálculo del tributo, su devengo y el control fiscal. Estas normas no incluyen, sin embargo, las disposiciones relativas a exenciones.

Complementando este régimen, la Directiva 2003/96/CE reestructura el sistema de la Unión Europea de imposición de productos energéticos y electricidad. En particular, el artículo 15.1, letra h, introduce la posibilidad de que los Estados miembros, sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, puedan conceder exenciones totales o parciales, o reducciones del nivel de imposición, bajo control fiscal, a la electricidad, el gas natural, el carbón y otros combustibles sólidos utilizados para uso doméstico, así como por organizaciones reconocidas como caritativas. En los casos de uso mixto, la imposición se aplicará proporcionalmente, permitiéndose considerar nulo el uso si este es insignificante.

En el ámbito del Derecho interno italiano, la normativa fiscal sobre la electricidad se articula a través de diversas disposiciones legislativas, comenzando por el Código civil, cuyo artículo 2033 reconoce el derecho de quien haya efectuado un pago indebido a solicitar su devolución, incluyendo frutos e intereses desde el día del pago si el receptor actuó de mala fe, o desde el momento de la demanda judicial si actuó de buena fe. Particularmente en el ámbito tributario, el Decreto-Ley n.º 511/1988 establece un impuesto adicional al impuesto especial sobre la electricidad, regulado por el Decreto Legislativo n.º 504/1995. Según el artículo 6 del mencionado Decreto-Ley, este impuesto adicional se impone por cada 1.000 kWh consumidos, con diferentes tarifas en función del uso. De acuerdo con el apartado 3, estos impuestos adicionales son exigibles en el momento del suministro de la electricidad a los consumidores finales o, en el caso de electricidad producida o adquirida para uso propio, en el momento de su consumo, y se recaudan conforme a las mismas modalidades previstas para el impuesto especial. El apartado 4 precisa que, si la potencia disponible no supera los 200 kW, los impuestos se abonan directamente a los municipios y provincias; si supera ese umbral o se trata de consumo propio, se abonan al Tesoro Público, salvo en la región del Valle de Aosta y las provincias autónomas de Trento y Bolzano, donde se abonan directamente a las entidades locales. No obstante, el apartado 5 prevé la exención del impuesto adicional en los casos de consumo destinado al alumbrado público y a la actividad de producción, transporte y distribución de electricidad.

El Decreto Legislativo n.º 504/1995, por su parte, constituye el texto único de las disposiciones sobre los impuestos especiales. En su artículo 14.1 establece que el impuesto especial será devuelto cuando haya sido abonado indebidamente, y estas reglas se aplican también a las solicitudes de ventajas fiscales que impliquen devolución total o parcial del impuesto. El artículo 16 permite a los sujetos pasivos repercutir el impuesto abonado a los adquirentes mediante la facturación. El artículo 52 regula la sujeción de la energía eléctrica a un impuesto especial en el momento del suministro al consumidor final o en el momento del consumo para uso propio, mientras que a su vez, el apartado 3 establece diversas exenciones. Por su parte, el artículo 56 indica que están obligados al pago del impuesto especial los sujetos que facturan electricidad a los consumidores finales, denominados «vendedores». Finalmente, el artículo 60 extiende las disposiciones del Título —excepto el apartado 3 del artículo 52— a los impuestos adicionales al impuesto especial sobre la electricidad, siempre que sus normas de aplicación coincidan con las previstas para este último.

En consideración también con el Decreto Legislativo n.º 23/2011, el artículo 2.6 suprime la aplicación del impuesto adicional sobre la electricidad establecido en el artículo 6.1, letras a) y b), del Decreto-Ley n.º 511/1988, exclusivamente en las regiones con estatuto ordinario, lo cual representa un cambio significativo en la estructura impositiva a nivel territorial dentro del país.

De acuerdo con el marco normativo y las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea concluye, en respuesta a la primera cuestión prejudicial, que en atención a la naturaleza del impuesto no puede ser considerado como un impuesto adicional al impuesto sobre la electricidad, sino que constituye otro gravamen indirecto que grava directa o indirectamente el consumo de electricidad. El TJUE asume que los elementos esenciales configuradores del tributo, entre otros los beneficiarios o las exenciones, son diferentes, de forma que, si dicho impuesto adicional solo hubiera sido un incremento del tipo del impuesto especial sobre la electricidad, debería haberse regulado como este y ser objeto de las mismas exenciones previstas para él por el legislador nacional.

Adicionalmente, el TJUE incide en la idea de que la imposición de gravámenes adicionales se supedita al doble requisito de que tales gravámenes persigan uno o varios fines específicos, y respeten las normas impositivas de la Unión aplicables a los impuestos especiales o al impuesto sobre el valor añadido por lo que respecta a la determinación de la base imponible. En este sentido, y dado que el impuesto parece tener una única finalidad presupuestaria, no se desprende que el impuesto adicional cumpla los criterios relativos a la finalidad específica contemplada en el artículo 1, apartado 2, de la Directiva 2008/118.

Respecto a la segunda cuestión prejudicial, en relación con el posible efecto directo de la Directiva en la relación entre particulares, el Tribunal de Justicia ha admitido que los justiciables pueden invocar disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una Directiva no solo frente a un Estado miembro y todos los órganos de su Administración, sino también frente a organismos o entidades sometidas a la autoridad o control del Estado, así como que dispongan de facultades exorbitantes en relación con las que se deriven de las normas aplicables en las relaciones entre particulares.

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia recuerda su doctrina consolidada sobre el efecto directo de las Directivas, confirmando que una Directiva no puede, por sí sola, crear obligaciones para un particular, por lo que carece de efecto directo horizontal. Por consiguiente, un órgano jurisdiccional que conoce de un litigio entre particulares, tal como sucede entre el proveedor Hera Comm y el consumidor Falconeri, no está obligado, basándose únicamente en el Derecho de la Unión, a abstenerse de aplicar una disposición del Derecho de la Unión si esta última disposición carece de efecto directo, sin perjuicio, no obstante, de la posibilidad de que dicho órgano jurisdiccional y toda autoridad administrativa nacional competente excluyan, sobre la base de ese Derecho interno, cualquier disposición de este último contraria a una disposición del Derecho de la Unión que no tenga tal efecto.

Sin embargo, para garantizar el principio de efectividad del Derecho de la UE y evitar que el consumidor que ha soportado el impuesto ilegal quede desprote-

gido, el Tribunal establece una salvaguarda. El TJUE entiende que si para el consumidor final resulta imposible o excesivamente difícil obtener del proveedor la devolución del impuesto pagado indebidamente, el Derecho de la UE exige que el consumidor pueda dirigir su solicitud de devolución directamente al Estado miembro responsable de haber establecido el impuesto ilegal.

De este modo, aunque se niega la vía de la inaplicación de la ley nacional en la relación horizontal, se asegura que el particular perjudicial tenga siempre una vía efectiva para ser resarcido, recayendo la responsabilidad final sobre el Estado que infringió la normativa europea.

#### 4. Análisis y relevancia para España

Teniendo en cuenta el tema objeto de debate y la articulación del Estado español como un Estado descentralizado en el que los entes locales y autonómicos gozan de ciertas prerrogativas en materia tributaria, tanto en materia legislativa como recaudatoria, conviene tener en cuenta esta resolución a efectos de que el Estado, en caso de necesitar futuros recursos, decida imponer nuevos impuestos especiales sobre la base del artículo 1 de la Directiva 2008/118.

En este marco, actualmente la financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común se rige por la Ley 22/2009 de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. En la sección 2.<sup>a</sup> del Título I de la Ley se regulan los recursos financieros del sistema en el año base que se destinan a financiar las necesidades globales de financiación, de las comunidades, entre los que se encuentra la cesión del 100 % de la recaudación líquida por el Impuesto sobre la electricidad (impuesto controvertido en el caso italiano). Ahora bien,

Por consiguiente, en el eventual supuesto de que las Comunidades Autónomas de España requiriesen fondos adicionales para el cumplimiento de los objetivos asumidos por la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas –LOFCA–, principalmente, la garantía del sistema social, una vía que debería descartarse por parte de las instituciones españolas sería la interposición de un gravamen indirecto que incida sobre el consumo eléctrico. Puesto que, si las Comunidades Autónomas requiriesen fondos adicionales para cumplir sus objetivos, en todo caso, debería descartarse la creación de un gravamen indirecto adicional sobre el consumo eléctrico que no tuviese un fin específico claro, justificado y demostrable, puesto que, de lo contrario, su finalidad resultaría meramente presupuestaria y, por ende, opuesta a la Directiva 2008/118/CE.

Más allá de prevenir la creación de futuros tributos, la presente sentencia invita a reflexionar la legalidad de los impuestos propios autonómicos vigentes. Puesto que, no cabe omitir la posibilidad de que alguno de ellos se vea afectado por este fallo, porque la sentencia proporciona los argumentos necesarios para impugnar cualquier impuesto que grave productos sujetos a impuestos especia-

les, tal es el caso de la energía eléctrica, si su finalidad extrafiscal no es sustancialmente sólida. Tal y como sucedió con el Impuesto sobre ventas a minoristas de determinados hidrocarburos, conocido bajo el término «céntimo sanitario». El cual fue anulado porque el TJUE consideró que infringía la normativa de la UE al no cumplir los requisitos impuestos por la Directiva 92/12/CEE, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales.