

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

Cauza C-743 din 2022 DISA Posibilitatea aplicării a unor rate diferite de accize la uleiurile minerale în funcție de ocazia utilizatorilor din perspectiva reglemenărilor comunitare.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a cincea)

30 mai 2024

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Articolul 5 – Accize la uleiurile minerale – Rata regională a accizei la uleiurile minerale care se adaugă la rata națională – Rate diferențiate ale accizei pe teritoriul unui stat membru în funcție de regiunea în care este consumat produsul”

În cauza C-743/22,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania), prin decizia din 15 noiembrie 2022, primită de Curte la 1 decembrie 2022, în procedura

DISA Suministros y Trading SLU (DISA)

împotriva

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

CURTEA (Camera a cincea),

compusă din domnul E. Regan, președinte de cameră, și domnii Z. Csehi (raportor), M. Ileși, I. Jarukaitis și D. Gratsias, judecători,

avocat general: A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru DISA Suministros y Trading SLU (DISA), de J. García Muñoz, abogado;
- pentru guvernul spaniol, de A. Gavela Llopis și M. Morales Puerta, în calitate de agenți;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

– pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și C. Urraca Caviedes, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 25 ianuarie 2024,

pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea Directivei 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98), astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/74/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 (JO 2004, L 157, p. 87, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 128) și prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 (JO 2004, L 157, p. 100, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 133) (denumită în continuare „Directiva 2003/96”), în special a articolului 5 din aceasta.
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între DISA Suministros y Trading SLU (DISA), pe de o parte, și Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agenția de Stat a Administrației Fiscale, Spania), pe de altă parte, în legătură cu cereri de rambursare a taxelor pe care DISA le-a suportat în temeiul unei rate de impozitare suplimentare adoptate de o comunitate autonomă, aplicabilă accizei la uleiurile minerale.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

Directiva 2003/96

- 3 Considerentele (2)-(5), (9), (11), (15) și (24) ale Directivei 2003/96 au următorul cuprins:
 - „(2) Absența dispozițiilor comunitare care să impună o rată minimă a impozitării la electricitate și la alte produse energetice decât uleiurile minerale poate afecta buna funcționare a pieței interne.
 - (3) Buna funcționare a pieței interne și realizarea obiectivelor celorlalte politici comunitare necesită stabilirea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare la majoritatea produselor energetice, inclusiv electricitate, gaze naturale și cărbune.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

(4) Diferențele apreciabile între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre ar putea afecta buna funcționare a pieței interne.

(5) Fixarea la nivel comunitar a unor rate minime de impozitare corespunzătoare poate permite reducerea diferențelor actuale între ratele naționale de impozitare.

[..]

(9) Ar trebui să se acorde statelor membre flexibilitatea necesară pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale.

[..]

(11) Regimul fiscal instituit prin punerea în aplicare a prezentului cadru comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității ține de competența fiecărui stat membru. [...]

[..]

(15) Posibilitatea de a aplica rate naționale diferențiale de impozitare aceluiași produs trebuie permisă în anumite condiții sau în permanență, cu condiția respectării ratelor comunitare minime de impozitare și a normelor privind piața internă și concurența.

[..]

(24) Statelor membre ar trebui să li se permită și aplicarea altor scutiri sau a unor rate reduse de impozitare, în cazul în care aceasta nu dăunează bunei funcționări a pieței interne și nu conduce la denaturări ale concurenței.”

4 Articolul 1 din această directivă prevede:

„Statele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu prezenta directivă.”

5 Articolul 2 din această directivă are următorul cuprins:

„(1) În sensul prezentei directive, termenul «produse energetice» se aplică produselor:

[..]

(b) incluse în codurile NC 2701, 2702 și 2704-2715;

[..]”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

6 Articolul 3 din Directiva 2003/96 prevede:

„Trimiterile din Directiva 92/12/CEE [a Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L76, p.1, Ediție specială, 09/vol.1, p. 129)], la termenii «uleiuri minerale» și «accize», în măsura în care se aplică uleiurilor minerale, se interpretează ca incluzând toate produsele energetice, electricitatea și impozitele naționale indirecte menționate în articolul 2, respectiv în articolul 4 alineatul (2) din prezenta directivă.”

7 Articolul 5 din Directiva 2003/96 prevede:

„Cu condiția de a respecta ratele minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă și de a fi compatibile cu legislația comunitară, ratele diferențiate de impozitare pot fi aplicate de statele membre, sub control fiscal, în următoarele cazuri:

- când ratele diferențiate sunt legate direct de calitatea produsului;
- când ratele diferențiate depind de ratele cantitative de consum la electricitate și produsele energetice utilizate pentru încălzire;
- pentru următoarele utilizări: transport public local de călători (inclusiv taxiuri), colectarea deșeurilor, forțele armate și administrația publică, persoanele handicapate, ambulanțele;
- între utilizarea comercială și necomercială, pentru produsele energetice și electricitatea menționate în articolele 9 și 10.”

8 Articolul 6 din această directivă prevede:

„Statele membre au posibilitatea de a aplica scutirile sau reducerea ratei de impozitare prevăzute în prezenta directivă:

- (a) fie direct,
- (b) fie prin intermediul unei rate diferențiate,
- (c) fie prin rambursarea totală sau parțială a valorii impozitului.”

9 Articolul 7 alineatul (2) și articolele 15-18b din Directiva menționată prevăd printre altele, în anumite condiții, posibilitatea statelor membre de a institui rate diferențiate, scutiri totale sau parțiale, reduceri ale ratei de impozitare sau perioade

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

tranzitorii pentru a permite acestor state să atingă ratele minime de impozitare prevăzute de directiva menționată.

10 Articolul 18 alineatul (1) din Directiva 2003/96 prevede:

„Prin derogare de la dispozițiile prezentei directive, statele membre menționate la anexa II sunt autorizate să aplice în continuare reducerile nivelurilor de impozitare sau scutiile prevăzute în anexa respectivă.

Sub rezerva revizuirii prealabile efectuate de Consiliu [l Uniunii Europene], pe baza unei propuneri a Comisiei [Europene], această autorizare expiră la 31 decembrie 2006 sau la data precizată în anexa II.”

11 Articolul 18 din directiva menționată prevede la alineatele (7) și (8):

„(7) Republica Portugheză poate aplica rate de impozitare a produselor energetice și a electricității consumate în regiunile autonome Azore și Madeira mai mici decât ratele minime de impozitare stabilite în prezenta directivă pentru a compensa costurile de transport determinate de caracterul insular și dispersat al acestor regiuni.

[..]

(8) Republica Elenă poate aplica rate de impozitare cu până la 22 euro per 1000 l mai mici decât ratele minime prevăzute în prezenta directivă la combustibilul gazos utilizat drept carburant și la benzina consumată în departamentele Lesbos, Chios, Samos, Dodecanese și Cyclades și pe următoarele insule din Marea Egee: Thasos, Sporades de Nord, Samothrace și Skiros.

[..]”

12 Articolul 19 din directiva menționată are următorul cuprins:

„(1) Pe lângă dispozițiile prevăzute în articolele anterioare, în special articolele 5, 15 și 17, Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza orice stat membru să introducă alte scutiri sau reduceri din motive de politică specifice.

Un stat membru care dorește să introducă o astfel de măsură informează Comisia în consecință și furnizează de asemenea Comisiei toate informațiile relevante și necesare.

Comisia examinează cererea, luând în considerare, inter alia, funcționarea corectă a pieței interne, nevoia de a asigura o concurență loială și respectarea politicilor comunitare în domeniul sănătății, mediului, energiei și transporturilor.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

[..]

(3) În cazul în care Comisia consideră că scutiile și reducerile prevăzute în alineatul (1) nu mai pot fi menținute, în special din motive de concurență neloială sau de denaturare a funcționării pieței interne sau din motive legate de politica comunitară în domeniul sănătății, protecției mediului, energiei și transporturilor, ea prezintă Consiliului propuneri adecvate. Consiliul ia o decizie în unanimitate în privința acestor propuneri.”

- 13 Anexa II la această directivă, intitulată „Rate reduse de impozitare și scutiri de la impozitare menționate în articolul 18 alineatul (1)”, prevede la punctul 6 a treia liniuță și la punctul 8 a zecea, a douăsprezecea, a treisprezecea și a cincisprezecea liniuță:

„6. Franța:

[..]

- pentru consumul în insula Corsica, cu condiția ca ratele reduse să respecte întotdeauna ratele minime ale accizelor la uleiurile minerale prevăzute în legislația comunitară;
- [..]

8. Italia:

[..]

- în anumite zone geografice foarte dezavantajate, pentru rate reduse ale accizelor la combustibilul pentru locuințe și GPL utilizate pentru încălzire și distribuite prin rețelele din aceste zone, cu condiția ca ratele să respecte obligațiile prevăzute în prezenta directivă, în special ratele minime ale accizelor;
- [..]
- pentru o reducere a ratei accizelor la benzina consumată pe teritoriul Friuli-Venezia Giulia, cu condiția ca ratele să respecte obligațiile prevăzute în prezenta directivă, în special ratele minime ale accizelor;
- pentru o reducere a ratei accizelor la uleiurile minerale consumate în regiunile Udine și Trieste, cu condiția ca ratele să respecte obligațiile prevăzute în prezenta directivă;

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- [...]
- pentru o reducere a ratei accizelor la combustibilul gazos utilizat pentru producția de aburi și la combustibilului gazos utilizat în furnale pentru uscarea și «activarea» sitelor moleculare în Reggio Calabria, cu condiția ca ratele să respecte obligațiile prevăzute în prezenta directivă;

[..]”

Directiva 2008/118/CE

- 14 Articolul 1 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12) prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [asupra] consumului următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

- (a) produsele energetice și electricitatea reglementate de [Directiva 2003/96];

[..]

(2) Statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele comunitare de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată [(TVA)] în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.”

Dreptul spaniol

- 15 Articolul 50 ter din Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Legea 38/1992 privind accizele) din 28 decembrie 1992 (denumită în continuare „Legea privind accizele”), intitulat „Rata de impozitare a comunității autonome”, prevede, în versiunea aplicabilă litigiului principal:

„1. Comunitățile autonome pot stabili o rată regională a accizei la uleiuri minerale pentru a impozita suplimentar produsele cărora li se aplică ratele de impozitare menționate la punctele [...], consumate pe teritoriile lor. Aplicarea ratei de impozitare regionale se realizează în conformitate cu dispozițiile prezentei legi și cu limitele și condițiile stabilite de normele care reglementează finanțarea comunităților autonome.

2. Rata de impozitare regională aplicabilă este cea corespunzătoare comunității autonome pe teritoriul căreia are loc consumul final al produselor impozitate. [...]”

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 16 Articolul 50 ter din Legea privind accizele a fost în vigoare între anii 2013-2018. Acesta a fost abrogat începând de la 1 ianuarie 2019 prin Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (Legea 6/2018 privind bugetul general de stat pentru anul 2018) din 3 iulie 2018, a cărei expunere de motive prevede printre altele următoarele:

„În materie de accize, rata regională a accizei la uleiuri minerale a fost integrată în rata națională specială pentru a garanta unitatea pieței în domeniul carburanților și combustibililor, fără ca această măsură să submineze resursele comunităților autonome, și toate acestea în cadrul reglementării comunitare.”

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 17 Mai mulți operatori economici supuși accizelor pentru uleiurile minerale au depus declarații de taxare inversă pentru perioadele cuprinse între anii 2013 și 2015 și au repercutat quantumul accizelor către DISA, care are ca obiect de activitate cumpărarea, vânzarea, importul și comercializarea angro de produse petroliere.
- 18 În această perioadă, reglementarea națională permitea, astfel cum reiese din cuprinsul punctului 15 din prezenta hotărâre, în plus față de impozitul național, a cărui rată era uniformă pe întreg teritoriul național, un impozit regional suplimentar, a cărui rată era stabilită de fiecare comunitate autonomă pentru uleiurile minerale consumate pe teritoriul său (denumit în continuare „rata regională a accizei la uleiurile minerale”). Astfel cum reiese din cuprinsul punctului 16 din prezenta hotărâre, această rată regională a accizei la uleiurile minerale a fost abrogată începând cu 1 ianuarie 2019. De la abrogarea sa, Regatul Spaniei a instituit un alt sistem, prevăzând o rată uniformă pe întreg teritoriul național.
- 19 După ce a suportat acciza pentru uleiurile minerale, DISA a solicitat administrației fiscale să rectifice declarațiile de taxare inversă ale operatorilor în discuție și a solicitat rambursarea sumelor corespunzătoare aplicării ratei regionale a accizei la uleiurile minerale.
- 20 În susținerea cererilor sale, DISA a arătat că rata regională a accizei la uleiurile minerale pe care comunitățile autonome o puteau stabili în aplicarea articolului 50 ter din Legea privind accizele, în vigoare de la 1 ianuarie 2013, era contrară dreptului Uniunii în măsura în care contravenea anumitor dispoziții ale Directivei 2003/96, în special articolului 5 din aceasta, pentru motivul că nu ar corespunde derogărilor prevăzute de această dispoziție în vederea aplicării unor rate de impozitare diferențiate și că ar fi contrară obiectivului de impozitare unificată a produselor energetice și a electricității urmărit de această directivă.

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

- 21 Aceste cereri au fost respinse de Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Santa Cruz de Tenerife (Biroul pentru gestiunea accizelor din Santa Cruz de Tenerife, Spania) pentru motivul că nu era de competența acestuia să se pronunțe cu privire la aspectul dacă o dispoziție legislativă națională încălca sau nu încălca dreptul Uniunii.
- 22 DISA a formulat reclamații împotriva deciziilor de respingere a cererilor menționate. Aceste reclamații au fost respinse de Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central, Spania).
- 23 DISA a formulat ulterior o acțiune împotriva acestor decizii de respingere ale Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Administrativ Economic Central) în fața Secției de contencios administrativ a Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania).
- 24 Printr-o hotărâre din 25 noiembrie 2020, această din urmă instanță a respins respectiva acțiune. Deși a admis că îndoielile juridice pe care le ridică interpretarea Directivei 2003/96 ar fi putut să o determine să formuleze o cerere de decizie preliminară, instanța menționată a respins cererea de rambursare pentru motivul că DISA nu demonstrase că nu transferase sumele respective asupra unor terți, fapt care, dacă rambursarea solicitată ar fi fost acordată, ar fi generat o îmbogățire fără justă cauză a acesteia.
- 25 DISA a formulat recurs împotriva hotărârii din 25 noiembrie 2020 a Audiencia Nacional (Curtea Națională) la Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania), care este instanța de trimitere.
- 26 Această instanță subliniază că soluționarea litigiului cu care este sesizată depinde de interpretarea Directivei 2003/96 și de efectul acestei interpretări asupra conformității ratei regionale a accizei la uleiurile minerale cu directiva menționată.
- 27 Or, aceasta consideră că nici Directiva 2003/96, nici jurisprudența Curții nu permit să se furnizeze o interpretare clară a acestei directive, în special a articolului 5, care să facă posibil să se stabilească dacă directiva menționată se opune și, dacă este cazul, în ce condiții, în cadrul unui stat membru, să fie instituite, pentru același produs, rate de impozitare a produselor energetice și a electricității diferențiate în funcție de teritoriu.
- 28 În aceste condiții, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

„Directiva [2003/96] și în special articolul 5 din aceasta trebuie interpretate în sensul că se opun unei norme naționale precum articolul 50 ter din [Legea privind accizele], care autoriza comunitățile autonome să stabilească, în legătură cu același produs, rate ale accizei la uleiurile minerale diferențiate în funcție de teritoriu?”

Cu privire la întrebarea preliminară

Cu privire la admisibilitate

- 29 Guvernul spaniol apreciază că întrebarea adresată trebuie declarată inadmisibilă din cauza caracterului său ipotetic. În opinia sa, problema compatibilității dispoziției naționale în discuție cu dreptul Uniunii nu ar fi fost discutată niciodată în fața instanțelor sesizate cu litigiul principal, nici chiar în fața instanței de trimitere în cadrul recursului, care s-ar limita la problema calității procesuale active a DISA de a iniția o procedură de restituire a plății nedatorate.
- 30 Astfel, conform unei jurisprudențe constante a Curții, întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărei exactitate Curtea nu are competența să o verifice beneficiază de o prezumție de relevanță. Respingerea de către Curte a unei cereri adresate de o instanță națională este posibilă numai dacă este evident că interpretarea solicitată a dreptului Uniunii nu are nicio legătură cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, atunci când problema este de natură ipotetică sau atunci când Curtea nu dispune de elementele de fapt și de drept necesare pentru a răspunde în mod util la întrebările care i-au fost adresate (Hotărârea din 12 ianuarie 2023, DOBELES HES (C-702/20 și C-17/21, EU:C:2023:1, punctul 47, precum și jurisprudența citată).
- 31 Or, în speță, întrebarea adresată are o legătură directă cu realitatea și cu obiectul acțiunii principale, în măsura în care acesta din urmă privește cereri de rambursare a cuantumului corespunzător aplicării ratei regionale a accizei la uleiurile minerale pe care DISA a suportat-o, pentru motivul că această rată ar fi contrară Directivei 2003/96, în special articolului 5 din aceasta.
- 32 În consecință, cererea de decizie preliminară este admisibilă.

Cu privire la fond

- 33 Cu titlu introductiv, trebuie să se observe că prezenta cauză se caracterizează prin faptul că dispoziția națională în discuție permitea fiecărei comunități autonome spaniole să își stabilească propria rată regională a accizei la uleiurile minerale, care se adăuga la rata națională a accizei. Astfel, reglementarea națională în vigoare prevedea în esență două impozite, și anume, pe de o parte, un impozit național, a

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

căruia rată era uniformă pe întreg teritoriul național, și, pe de altă parte, un impozit regional suplimentar, a căruia rată era stabilită de fiecare comunitate autonomă pentru uleiurile minerale consumate pe teritoriul său.

- 34 Prin întrebarea preliminară, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2003/96, în special articolul 5, trebuie interpretată în sensul că se opune unei reglementări naționale care autorizează regiunile sau comunitățile autonome să stabilească rate diferite ale accizei pentru același produs și aceeași utilizare în funcție de teritoriul pe care este consumat produsul.
- 35 Directiva 2003/96 are ca obiect, astfel cum reiese din considerentele (3)-(5) și din articolul 1, instituirea unui regim de impozitare armonizat al produselor energetice și al electricității [a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă), C-100/20, EU:C:2021:716, punctul 29 și jurisprudența citată].
- 36 În cadrul acestui regim, directiva menționată cuprinde, în special la articolele 5 și 7, precum și la articolele 15-19, o serie de dispoziții care conferă statelor membre un ansamblu de posibilități pentru a introduce rate de impozitare diferențiate, scutiri de la impozitare sau reduceri fiscale ale accizelor, posibilități care fac parte integrantă din regimul de impozitare armonizat stabilit prin directiva menționată [a se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă), C-100/20, EU:C:2021:716, punctul 30]. Aceste dispoziții dovedesc faptul că legiuitorul Uniunii a lăsat o anumită marjă de apreciere statelor membre în materie de accize, în conformitate cu considerentele (9) și (11) ale directivei menționate (a se vedea în acest sens Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctele 26 și 28).
- 37 În primul rând, articolul 5 din Directiva 2003/96 prevede că, cu condiția de a respecta ratele minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă și de a fi compatibile cu legislația comunitară, ratele diferențiate de impozitare pot fi aplicate de statele membre, sub control fiscal, în următoarele cazuri, și anume, *primo*, când ratele diferențiate sunt legate direct de calitatea produsului, *secundo*, când ratele diferențiate depind de ratele cantitative de consum la electricitate și produsele energetice utilizate pentru încălzire, *tertio*, pentru următoarele utilizări: transport public local de călători (inclusiv taxiuri), colectarea deșeurilor, forțele armate și administrația publică, persoanele handicapate, ambulanțele și, *quarto*, între utilizarea comercială și necomercială, pentru produsele energetice și electricitatea menționate în articolele 9 și 10 din directiva menționată.
- 38 Trebuie să se constate că acest articol 5 nu prevede posibilitatea unui stat membru de a stabili rate ale accizelor pentru același produs și aceeași utilizare care să fie

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

diferite în funcție de regiunile sau de teritoriile acestui stat membru în care respectivul produs este consumat, astfel cum prevedea legislația în discuție în litigiul principal.

- 39 În plus, utilizarea, la articolul 5 din Directiva 2003/96, a termenilor „în următoarele cazuri” pentru a desemna cele patru cazuri în care pot fi aplicate rate diferențiate de impozitare indică faptul că lista enumerată la această dispoziție este exhaustivă (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŠWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 29).
- 40 În această privință, Curtea a precizat că voința legiuitorului Uniunii de a încadra în mod strict posibilitatea de a prevedea rate diferențiate pentru același produs reflectă lucrările pregătitoare ale Directivei 2003/96. În timp ce articolul 5 alineatul (1) din Propunerea de directivă a Consiliului privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice (JO 1997, C 139, p. 14), potrivit căruia „[s]tatele membre pot aplica rate de impozitare diferențiate în funcție de utilizarea sau de calitatea unui produs, cu condiția ca aceste rate să respecte ratele minime de impozitare prevăzute de prezenta directivă și să fie conforme cu dreptul comunitar”, conferea statelor membre o marjă de apreciere relativ largă pentru a stabili ratele de impozitare a produselor energetice, această marjă a fost redusă considerabil în cursul procedurii legislative. Astfel, articolul 5 din Directiva 2003/96 nu autorizează statele membre să prevadă, cu respectarea ratelor minime de impozitare prevăzute de această directivă, precum și cu respectarea dreptului Uniunii, rate de impozitare diferențiate decât în cazurile enumerate limitativ la acest articol (Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punctele 46 și 47).
- 41 O asemenea interpretare reiese de asemenea, astfel cum a subliniat domnul avocat general la punctul 37 din concluzii, din considerentul (15) al Directivei 2003/96, care prevede că „[p]osibilitatea de a aplica rate naționale diferențiale de impozitare aceluiși produs trebuie permisă în anumite condiții sau în permanență, cu condiția respectării ratelor comunitare minime de impozitare și a normelor privind piața internă și concurența”.
- 42 În al doilea rând, economia generală a Directivei 2003/96 confirmă interpretarea restrictivă a posibilităților oferite de această directivă statelor membre de a aplica rate diferențiate, inclusiv atunci când sunt respectate ratele minime de impozitare.
- 43 Astfel cum reiese din jurisprudența citată la punctul 36 din prezenta hotărâre, articolul 5 din Directiva 2003/96 face parte dintr-un ansamblu de dispoziții prevăzute de această directivă care autorizează statele membre sau unele dintre acestea, în anumite condiții, să aplice rate diferențiate, scutiri sau reduceri ale ratei

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

de impozitare. Aceste alte dispoziții sunt, printre altele, articolele 6, 7 și 15-19 din directiva menționată.

- 44 În primul rând, articolul 6 din Directiva 2003/96 stabilește formele sub care statele membre pot acorda scutiri sau reduceri ale ratei de impozitare și prevede, la litera (b), că aceste scutiri sau reduceri pot lua forma unei rate de impozitare diferențiate.
- 45 În al doilea rând, articolele 7 și 15-18b din Directiva 2003/96 prevăd posibilitatea statelor membre de a aplica rate diferențiate, scutiri sau reduceri ale impozitării specifice sub rezerva respectării condițiilor precise prevăzute de aceste dispoziții.
- 46 Or, este necesar să se observe că unele dintre dispozițiile menționate autorizează sau autorizau state membre desemnate nominal să aplice accize reduse sau scutiri în funcție de teritoriul pe care este consumat produsul.
- 47 Astfel, articolul 18 alineatul (7) primul paragraf din Directiva 2003/96 prevede că Republica Portugheză poate aplica produselor energetice și electricității utilizate în regiunile autonome Azore și Madeira rate de impozitare inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în această directivă. La rândul său, articolul 18 alineatul (8) primul paragraf din directiva menționată prevede că Republica Elenă poate aplica diferitor produse energetice rate de impozitare inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în aceeași directivă, în anumite departamente și pe anumite insule din Marea Egee.
- 48 Trebuie arătat de asemenea că posibilitatea de a aplica rate regionale diferențiate trebuie să fie prevăzută de Directiva 2003/96 independent de respectarea ratelor minime de impozitare stabilite prin această directivă. În această privință, trebuie să se observe că articolul 18 alineatul (1) din directiva menționată coroborat printre altele cu punctul 6 a treia liniuță și cu punctul 8 a zecea, a douăsprezecea, a treisprezecea și a cincisprezecea liniuță din anexa II la aceeași directivă permitea introducerea unor rate reduse de impozitare sau a unor scutiri în anumite regiuni desemnate nominal din Franța și din Italia, cu condiția respectării ratelor minime de impozitare.
- 49 În sfârșit, articolul 19 alineatul (1) din Directiva 2003/96 prevede că Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, poate autoriza statele membre, la cerere, să introducă rate ale accizelor diferențiate prin scutiri sau reduceri suplimentare, din motive de politică specifice.
- 50 Rezultă din cele ce precedă că, contrar celor susținute de guvernul spaniol, pentru a aplica rate diferențiate pe teritoriul unui stat membru, pentru același produs și pentru aceeași utilizare, atunci când o astfel de posibilitate nu este prevăzută de

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

înseși dispozițiile Directivei 2003/96, o autorizație în temeiul acestei directive este întotdeauna necesară, independent de respectarea ratelor minime de impozitare.

- 51 În consecință, atât din articolul 5, cât și din analiza ansamblului dispozițiilor Directivei 2003/96 care prevăd reduceri sau scutiri de impozit reiese că, deși domeniul impozitării produselor energetice și a electricității nu este decât parțial armonizat și această directivă recunoaște statelor membre o anumită marjă de manevră pentru ca ele să poată pune în aplicare politici adaptate contextelor naționale, nu este mai puțin adevărat că această marjă de manevră este încadrată. Rezultă că, independent de respectarea ratelor minime de impozitare impuse de directiva menționată, posibilitățile oferite statelor membre de a institui rate de impozitare diferențiate, scutiri de impozitare sau reduceri ale accizelor nu pot fi puse în aplicare decât cu respectarea strictă a condițiilor prevăzute de dispozițiile relevante ale Directivei 2003/96.
- 52 O interpretare contrară ar lipsi de orice efect util atât articolul 5 din Directiva 2003/96, cât și ansamblul dispozițiilor acestei directive, care oferă statelor membre posibilitatea de a aplica, sub rezerva respectării condițiilor pe care le stabilesc, rate diferențiate de impozitare.
- 53 În speță, trebuie să se constate că niciuna dintre derogările prevăzute de Directiva 2003/96 nu autorizează în mod expres Regatul Spaniei să aplice, pentru același produs și aceeași utilizare, rate ale accizei diferite în funcție de comunitățile autonome în care sunt consumate aceste produse. Acest lucru nu este contestat de guvernul spaniol, care nu contestă nici faptul că nu a obținut o derogare specifică în temeiul articolului 19 din această directivă pentru a putea permite comunităților autonome respective să stabilească rate regionale diferențiate ale accizelor la uleiurile minerale.
- 54 În al treilea rând, interpretarea reținută la punctul 51 din prezenta hotărâre este conformă cu obiectivele Directivei 2003/96 enunțate în considerentele (2)-(5) și (24) ale acesteia și care urmăresc să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând printre altele denaturările concurenței (Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 55 Astfel cum a arătat avocatul general la punctul 51 din concluzii, această directivă oferă în principiu posibilitatea de a stabili rate diferite ale accizelor între statele membre, cu condiția respectării ratelor minime prevăzute de directiva menționată. Cu toate acestea, faptul de a recunoaște fiecărui stat membru posibilitatea de a aplica rate diferite între regiunile sale pentru același produs și aceeași utilizare, fără nicio încadrare sau mecanism de control, ar fi de natură să aducă atingere bunei funcționări a pieței interne fragmentând-o mai mult și astfel să compromită libera

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

circulație a mărfurilor. Astfel, deși, potrivit considerentului (4) al aceleiași directive, diferențe semnificative între ratele naționale de impozitare a energiei aplicate de statele membre se pot dovedi dăunătoare bunei funcționări a pieței interne, situația este *a fortiori* aceeași în ceea ce privește diferențele dintre nivelurile regionale de impozitare a energiei aplicate în cadrul aceluiași stat membru.

- 56 În ceea ce privește celelalte argumente ale guvernului spaniol care justifică rata regională a accizei la uleiurile minerale, acestea nu sunt de natură să infirme interpretarea care precedă.
- 57 În primul rând, în ceea ce privește argumentul potrivit căruia o astfel de rată era o manifestare a autonomiei politice a comunităților autonome, recunoscută de constituția spaniolă și protejată prin articolul 4 alineatul (2) TUE, trebuie amintit că repartizarea competențelor în cadrul unui stat membru beneficiază de protecția conferită de această dispoziție, potrivit căreia Uniunea Europeană este obligată să respecte identitatea națională a statelor membre, inerentă structurilor lor fundamentale politice și constituționale, inclusiv în ceea ce privește autonomia locală și regională (Hotărârea din 21 decembrie 2016, Remondis, C-51/15, EU:C:2016:985, punctul 40 și jurisprudența citată). În această privință, este suficient să se amintească totuși că, astfel cum s-a constatat la punctul 51 din prezenta hotărâre, Directiva 2003/96 permite instituirea unor rate diferențiate de impozitare, în special în funcție de criterii geografice, în măsura în care sunt respectate condițiile prevăzute de această directivă în acest scop.
- 58 În al doilea rând, guvernul spaniol pare să considere că rata regională al accizei la uleiurile minerale poate fi calificată drept taxă indirectă suplimentară, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.
- 59 Cu toate acestea, în conformitate cu această dispoziție, statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, sub rezerva îndeplinirii a două condiții. Pe de o parte, asemenea taxe pot fi aplicate în anumite scopuri și, pe de altă parte, taxele în cauză trebuie să fie conforme cu normele Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau TVA-ului în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, precum și calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.
- 60 În ceea ce privește prima dintre aceste condiții, reiese din jurisprudența Curții că se încadrează în scopuri specifice, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, orice alt scop decât unul pur bugetar (Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 38 și jurisprudența citată).
- 61 Cu toate acestea, din moment ce orice taxă urmărește în mod necesar un scop bugetar, simpla împrejurare că o taxă urmărește un astfel de scop nu poate, fără a

Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

www.bentaconsult.ro ; adrian@bentaconsult.ro tel: 0723 530 139 Act normativ descărcat prin abonament Alerta Fiscală / Revista Prietenii Contabilității / Revista Prietenii Fiscalității

lipsi articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 de orice efect util, să conducă la concluzia că această taxă nu poate urmări și un scop specific în sensul acestei dispoziții (Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 39 și jurisprudența citată).

- 62 În această privință, deși afectarea prestabilită a încasărilor dintr-o taxă pentru finanțarea exercitării de către autoritățile unui stat membru a unor competențe care le sunt atribuite poate constitui un element care trebuie luat în considerare pentru a identifica existența unui scop specific, o asemenea afectare, care ține de o simplă modalitate de organizare internă a bugetului unui stat membru, nu poate constitui în sine un element suficient, orice stat membru putând decide să afecteze, indiferent de scopul urmărit, încasările dintr-o taxă pentru finanțarea anumitor cheltuieli. În caz contrar, orice scop ar putea fi calificat drept scop specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, ceea ce ar priva acciza armonizată instituită prin această directivă de orice efect util și ar contraveni principiului potrivit căruia o dispoziție derogatorie precum acest articol 1 alineatul (2) trebuie să facă obiectul unei interpretări stricte (Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 40 și jurisprudența citată).
- 63 Astfel, pentru a fi considerată ca urmărind un scop specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, o taxă ale cărei încasări fac obiectul unei afectări predeterminate trebuie să urmărească, în sine, să asigure scopul specific invocat, astfel încât să existe o legătură directă între utilizarea încasărilor și scopul taxei în discuție (Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 41 și jurisprudența citată).
- 64 În lipsa unui astfel de mecanism de afectare prestabilită a încasărilor, o taxă care se aplică produselor accizabile nu poate fi considerată ca urmărind un scop specific, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, decât dacă această redevență este concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza sa impozabilă sau cota de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care să permită realizarea scopului specific invocat, în special prin taxarea considerabilă a produselor în cauză în vederea descurajării consumului acestora (Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 42 și jurisprudența citată).
- 65 În speță, sub rezerva unei verificări ce trebuie efectuată de instanța de trimitere, care este singura competentă să constate și să aprecieze situația de fapt din litigiul principal, din elementele dosarului de care dispune Curtea nu reiese că rata regională a accizei la uleiurile minerale îndeplinește criteriile referitoare la scopul specific prevăzut la articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, în ipoteza în care ar exista un astfel de scop. Astfel, după cum a subliniat domnul avocat general la

punctul 55 din concluzii, din observațiile prezentate de guvernul spaniol reiese că această rată regională era destinată finanțării tuturor competențelor comunităților autonome.

- 66 În lumina considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară că Directiva 2003/96, în special articolul 5 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune unei legislații naționale care autorizează regiuni sau comunități autonome să stabilească rate diferite ale accizei pentru același produs și pentru aceeași utilizare în funcție de teritoriul pe care produsul este consumat în afara cazurilor prevăzute în acest scop.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 67 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a cincea) declară:

Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2004/74/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004 și prin Directiva 2004/75/CE a Consiliului din 29 aprilie 2004, în special articolul 5 din aceasta,

trebuie interpretată în sensul că

se opune unei legislații naționale care autorizează regiuni sau comunități autonome să stabilească rate diferite ale accizei pentru același produs și pentru aceeași utilizare în funcție de teritoriul pe care produsul este consumat în afara cazurilor prevăzute în acest scop.