

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-465 din 2015, Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH. O analiză punctuală privind procedura în domeniul scutirii de accize în activitatea de consum a energiei electrice pentru procesul de reducere chimică.

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a noua)

7 septembrie 2017

„Trimitere preliminară – Fiscalitate – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Domeniu de aplicare – Articolul 2 alineatul (4) litera (b) – Electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică – Noțiune”

În cauza C-465/15,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania), prin decizia din 19 august 2015, primită de Curte la 3 septembrie 2015, în procedura

Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH

împotriva

Hauptzollamt Duisburg,

CURTEA (Camera a noua),

compusă din domnul E. Juhász, președinte de cameră, domnul C. Vajda (raportor) și doamna K. Jürimäe, judecători,

avocat general: domnul M. Bobek,

grefier: doamna X. Lopez Bancalari, administrator,

având în vedere procedura scrisă și în urma ședinței din 17 noiembrie 2016,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH, de K. Möhlenkamp, Rechtsanwältin, și de C. Palme;

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

- pentru Hauptzollamt Duisburg, de H. Tulowitzki și de P. Germelmann, în calitate de agenți;
- pentru guvernul Regatului Unit, de M. Holt și de D. Robertson, în calitate de agenți, asistați de M. Gray, barrister;
- pentru Comisia Europeană, de F. Tomat și de M. Wasmeier, în calitate de agenți,

după ascultarea concluziilor avocatului general în ședința din 19 ianuarie 2017, pronunță prezenta

Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 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).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH (denumită în continuare „Hüttenwerke Krupp”), pe de o parte, și Hauptzollamt Duisburg (Biroul Vamal Principal din Duisburg, Germania, denumit în continuare „Biroul Vamal Principal”), pe de altă parte, cu privire la respingerea cererii de scutire de impozit prezentate de Hüttenwerke Krupp pentru electricitatea utilizată în activitatea sa în luna noiembrie 2012 pentru funcționarea unei turbosuflante.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

- 3 Potrivit considerentelor (2)-(7), (11), (12) și (22) ale Directivei 2003/96:
 - „(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 Beța

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.
- (6) În conformitate cu articolul 6 din [T]ratat[ul CE], cerințele de protecție ecologică trebuie incluse în elaborarea și punerea în aplicare a altor politici comunitare.
- (7) Fiind parte la Convenția-cadru a ONU privind schimbările climatice, Comunitatea a ratificat Protocolul Kyoto. Impozitarea produselor energetice și, dacă este cazul, a electricității, reprezintă unul dintre instrumentele de care se dispune pentru implementarea obiectivelor Protocolului Kyoto.

[...]

- (11) Regimul fiscal instituit prin punerea în aplicare a prezentului cadru comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității țin de competența fiecărui stat membru. În acest sens, statele membre ar putea decide să nu majoreze sarcina fiscală globală în cazul în care consideră că punerea în aplicare a acestui principiu al neutralității fiscale ar putea contribui la restructurarea și modernizarea sistemelor fiscale proprii prin încurajarea unui comportament care să conducă la o protecție sporită a mediului și la o mai bună utilizare a forței de muncă.
- (12) Prețurile produselor energetice reprezintă elemente-cheie ale politicilor comunitare privind energia, transporturile și mediul.

[...]

- (22) Produsele energetice trebuie supuse în principal unui cadru comunitar atunci când sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau drept carburant. În această privință, excluderea din sfera de aplicare a acestui cadru a produselor energetice și a proceselor mineralogice cu dublă utilizare și utilizate altfel decât drept combustibil sau carburant ține de natura și logica sistemului fiscal. Electricitatea utilizată în mod similar trebuie să beneficieze de un tratament analog."

- 4 Articolul 1 din Directiva 2003/96 impune statelor membre să impoziteze produsele energetice și electricitatea în conformitate cu această directivă.

5 Articolul 2 alineatul (1) din directiva menționată definește produsele energetice printr-o listă de produse care se încadrează în codurile Nomenclurii combinate cuprinse în anexa I la Regulamentul (CEE) nr. 2658/87 al Consiliului din 23 iulie 1987 privind Nomenclatura tarifară și statistică și Tariful vamal comun (JO 1987, L 256, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 3). Articolul 2 alineatul (2) din directiva în cauză precizează că aceasta se aplică și electricității incluse în codul 2716 din nomenclatura amintită.

6 Articolul 2 alineatul (4) din aceeași directivă prevede:

„Prezenta directivă nu se aplică:

[...]

(b) următoarelor utilizări ale produselor energetice și ale electricității:

- produse energetice utilizate în alte scopuri decât drept carburant sau combustibil de încălzire;
- dublă utilizare a produselor energetice.

Un produs energetic are dublă utilizare atunci când este folosit atât drept combustibil pentru încălzire, cât și pentru alte scopuri decât acela de carburant sau combustibil pentru încălzire. Utilizarea produselor energetice pentru reducerea chimică și în procesele electrolitice și metalurgice este considerată utilizare dublă;

- electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică, dar și în procese electrolitice și metalurgice;

[...]”

Dreptul german

7 Potrivit articolului 9a alineatul 1 din Stromsteuergesetz (Legea privind impozitul pe electricitate), în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal:

„O reducere, o restituire sau o compensare a impozitului pe electricitate se acordă la cerere dacă se dovedește că electricitatea a fost supusă impozitării și utilizată de o întreprindere din sectorul de producție

[...]

4. pentru reacțiile de reducere chimică,

[...]"

Litigiul principal și întrebarea preliminară

- 8 Hüttenwerke Krupp exploatează un combinat siderurgic. Aceasta produce fontă brută la temperaturi ridicate în furnale, printr-un proces de reducere chimică, pornind de la minereu de fier și de la cocs.
- 9 Instalația cuprinde turbosuflante, acționate de motoare electrice, prin intermediul cărora aerul ambiant este comprimat pentru a fi transportat către *cowpers*. Aerul, comprimat și apoi reîncălzit, este ulterior injectat de alte suflante într-un furnal în care se produce o reducere chimică în cursul căreia minereul de fier este transformat progresiv în fier prin adăugarea de monoxid de carbon la temperatură ridicată. Injectarea aerului cald comprimat este necesară pentru declanșarea și pentru menținerea reducerii chimice în furnal.
- 10 La 26 aprilie 2013, Hüttenwerke Krupp a solicitat Biroului Vamal Principal scutirea, în temeiul articolului 9a din Legea privind impozitul pe electricitate, a 20 585,2 MWh de electricitate, utilizați în luna noiembrie 2012 pentru funcționarea unei turbosuflante. Prin decizia din 4 iunie 2013, Biroul Vamal Principal a respins această solicitare. El a respins de asemenea reclamația formulată de Hüttenwerke Krupp împotriva acestei decizii.
- 11 Hüttenwerke Krupp a introdus o acțiune împotriva deciziei menționate la instanța de trimitere.
- 12 Aceasta susține că noțiunea „electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică”, menționată la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96, acoperă orice consum de electricitate care servește procesului de reducere chimică, astfel cum arată expresia „în procesul de” utilizată în cuprinsul acestei dispoziții. Potrivit acesteia, noțiunea respectivă include întregul proces de realizare a reducerii chimice, fără a se face diferență între diferitele etape ale procesului. Ar face, astfel, de asemenea parte din procesul de reducere chimică producția și transportul de aer comprimat, fără de care acest proces nu este posibil.
- 13 În schimb, Biroul Vamal Principal susține că electricitatea trebuie să fie utilizată în mod direct pentru procesul de reducere chimică, iar nu în instalațiile auxiliare sau secundare, într-un alt stadiu al producției, chiar dacă instalațiile respective sunt indispensabile pentru producția fontei brute. Electricitatea utilizată într-o turbosuflantă care ar funcționa în amonte față de procesul efectiv de reducere chimică nu poate fi considerată ca fiind utilizată în mod direct pentru acest proces.

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

- 14 Instanța de trimitere precizează că soluționarea litigiului aflat pe rolul său depinde de interpretarea care trebuie dată textului articolului 9a alineatul 1 din Legea privind impozitul pe electricitate, în versiunea aplicabilă faptelor din litigiul principal, care pune în aplicare articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96.
- 15 În ceea ce o privește, instanța menționată apreciază că utilizarea de aer ambiant comprimat și încălzit într-un furnal este o componentă indispensabilă a procesului care are loc într-un furnal și, prin urmare, a unui proces de reducere chimică ce nu ar trebui, așadar, calificat drept „proces anterior, deja finalizat”. Aceasta adaugă că aerul cald comprimat este produs exclusiv în scopul de a alimenta un furnal cu un element absolut necesar pentru reducerea chimică.
- 16 În aceste condiții, Finanzgericht Düsseldorf (Tribunalul Fiscal din Düsseldorf, Germania) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96 [...] trebuie interpretat, în ceea ce privește procesul desfășurat în furnale de producție a fontei brute, în sensul că și energia electrică utilizată pentru funcționarea turbosuflantelor trebuie considerată electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică?”

Cu privire la întrebarea preliminară

- 17 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că electricitatea utilizată pentru funcționarea unor turbosuflante destinate să comprime aerul utilizat ulterior într-un furnal în procesul de producție de fontă brută prin reducere chimică a minereului de fier este „electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică” în sensul acestei dispoziții.
- 18 Această chestiune ridică de fapt problema gradului legăturii care trebuie să existe între electricitate și reducerea chimică pentru a putea considera că electricitatea este utilizată „în principal în procesul de reducere chimică”, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96.
- 19 În această privință, trebuie amintit că articolul 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 exclude din domeniul de aplicare al acesteia o serie de produse energetice și electricitatea utilizate în scopurile menționate în cuprinsul acesteia. Prin urmare,

produsele energetice și electricitatea care intră sub incidența acestei dispoziții nu sunt supuse impozitării, în conformitate cu această directivă.

- 20 Este astfel exclusă din domeniul de aplicare al Directivei 2003/96 „electricitate[a] utilizată în principal în procesul de reducere chimică”, menționată la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din această directivă.
- 21 Sensul obișnuit al termenilor „electricitate utilizată [...] în procesul de reducere chimică” în diferitele versiuni lingvistice ale articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță menționat sugerează că un raport îndepărtat între o utilizare a electricității și reducerea chimică este insuficient pentru a face ca această utilizare să intre în domeniul de aplicare al acestei dispoziții, la fel cum este insuficientă în acest scop utilizarea electricității care nu este necesară pentru a finaliza cu succes reducerea chimică.
- 22 Modul de redactare a Directivei 2003/96 nu permite însă, în sine, să se stabilească dacă există o legătură suficient de strânsă între electricitatea utilizată într-un scop precum cel în discuție în litigiul principal și reducerea chimică, în sensul dispoziției menționate.
- 23 În consecință, trebuie să se țină seama nu numai de termenii articolului 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96, ci și de contextul în care apare acesta și de obiectivele urmărite de reglementarea din care face parte (a se vedea în special Hotărârea din 10 septembrie 2014, Holger Forstmann Transporte, C-152/13, EU:C:2014:2184, punctul 26).
- 24 În această privință, este important de arătat că, în temeiul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a doua liniuță din directiva menționată, aceasta nu se aplică produselor energetice cu dublă utilizare. Trebuie adăugat că o definiție a produselor energetice cu dublă utilizare figurează la această dispoziție, din care reiese că un produs energetic are dublă utilizare atunci când este destinat să fie folosit atât drept combustibil, cât și pentru alte scopuri decât acela de carburant sau de combustibil. Utilizarea produselor energetice în special pentru reducerea chimică este considerată dublă utilizare.
- 25 Articolul 2 alineatul (4) litera (b) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în lumina considerentului (22) al acesteia, care precizează că produsele energetice trebuie supuse în principal unui cadru comunitar atunci când sunt utilizate drept combustibil pentru încălzire sau drept carburant. Reiese de asemenea din acest considerent că este inerentă naturii și logicii fiscalității excluderea din domeniul de aplicare al acestui cadru, printre altele, a produselor energetice cu dublă utilizare și că electricitatea utilizată în același mod trebuie să beneficieze de un tratament similar.

- 26 Astfel cum a arătat Comisia în observațiile sale, din cauza interschimbabilității produselor energetice și a electricității legiuitorul Uniunii a ales să rezerve un tratament similar acestor produse, în scopul delimitării domeniului de aplicare al Directivei 2003/96 și, prin urmare, în scopul impozitării lor în conformitate cu această directivă. Determinarea domeniului de aplicare material al acesteia într-un asemenea mod permite astfel stabilirea nivelurilor minime de impozitare la nivelul Uniunii Europene în mod global atât pentru produsele energetice, cât și pentru electricitate și urmărește, în definitiv, atingerea dublului obiectiv urmărit de directiva menționată, precizat în considerentele (2)-(6), (7), (11) și (12) ale acesteia, și anume, pe de o parte, asigurarea bunei funcționări a pieței interne în sectorul energiei și, pe de altă parte, încurajarea unor obiective de politică de mediu.
- 27 Având în vedere considerațiile prezentate la punctele 25 și 26 din prezenta hotărâre, trebuie arătat că o interpretare a noțiunii „electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică”, menționată la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96, care ar fi mai largă decât cea rezervată noțiunii „produse[...] energetice [utilizate] pentru reducerea chimică”, în sensul celei de a doua liniuțe a acestei dispoziții, ar avea ca efect eliminarea tratamentului similar urmărit de legiuitorul Uniunii pentru produsele energetice și pentru electricitatea utilizate în același mod în scopul delimitării domeniului de aplicare al directivei menționate.
- 28 O asemenea interpretare ar avea, astfel, drept consecință sustragerea electricității de la impozitul stabilit prin Directiva 2003/96, în detrimentul unui produs energetic utilizat în același mod, care, în ceea ce îl privește, ar fi supus impozitării în conformitate cu această directivă. Având în vedere interschimbabilitatea produselor energetice și a electricității, această interpretare ar avea ca efect favorizarea utilizării electricității în detrimentul produselor energetice, ceea ce ar fi, în definitiv, contrar dublului obiectiv urmărit de Directiva 2003/96, amintit la punctul 26 din prezenta hotărâre.
- 29 În speță trebuie de asemenea precizat că nu reiese din decizia de trimitere că, în instalația în discuție în litigiul principal, electricitatea utilizată pentru funcționarea turbosuflantei ar fi utilizată în alt mod decât pentru a acționa motoare electrice necesare pentru comprimarea aerului ambiant. Observațiile Hüttenwerke Krupp se întemeiază de asemenea pe premisa potrivit căreia electricitatea utilizată în faptele în discuție în litigiul principal este utilizată drept forță motrice pentru funcționarea turbosuflantei. Pe de altă parte, Hüttenwerke Krupp a confirmat în ședință, ca răspuns la o întrebare adresată de Curte, că aerul comprimat care iese din turbosuflantă este ulterior reîncălzit în *cowpers*, înainte de a fi injectat în furnal.

- 30 Or, presupunând că turbosuflanta ar funcționa nu datorită electricității, ci mai degrabă datorită unui produs energetic, precum motorina, acesta din urmă nu s-ar încadra în noțiunea de produs energetic cu „dublă utilizare”, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a doua liniuță prima teză din Directiva 2003/96, care să îi permită să beneficieze de excluderea din domeniul de aplicare al acestei directive, întrucât utilizarea produsului energetic în cauză ar servi numai pentru a produce o forță motrice, ceea ce ar corespunde, așadar, unei utilizări drept carburant.
- 31 Astfel, pentru motivele arătate la punctele 26-28 din prezenta hotărâre, a treia liniuță a acestei dispoziții nu poate fi interpretată în sensul că exclude din domeniul de aplicare al directivei menționate electricitatea utilizată în aceleași scopuri precum un astfel de produs energetic, fără a elimina tratamentul similar urmărit de legiuitorul Uniunii pentru produsele energetice și pentru electricitate în scopul delimitării domeniului de aplicare al Directivei 2003/96.
- 32 Având în vedere ansamblul considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că electricitatea utilizată pentru funcționarea unor turbosuflante destinate să comprime aerul utilizat ulterior într-un furnal în procesul de producție de fontă brută prin reducere chimică a minereului de fier nu este „electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică”, în sensul acestei dispoziții.

Cu privire la cheltuielile de judecată

- 33 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 noua) declară:

Articolul 2 alineatul (4) litera (b) a treia liniuță din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității trebuie interpretat în sensul că electricitatea utilizată pentru funcționarea unor turbosuflante destinate să comprime aerul utilizat ulterior într-un furnal în procesul de producție de fontă brută prin reducere chimică a minereului de fier nu este „electricitate utilizată în principal în procesul de reducere chimică”, în sensul acestei dispoziții.