

## 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-133 din 2023 Omya CZ s. r. o. O exemplificare practică a noțiunii de „procese mineralogice„ din perspectiva scutirii de accize pentru livrarea de energie electrică folosită în procesarea calcarului extras din cariere.**

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a șaptea)

18 aprilie 2024

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a energiei electrice – Directiva 2003/96/CE – Articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță – Noțiunea de «procese mineralogice» – Energie electrică utilizată pentru alimentarea mașinilor de procesare a calcarului extras din cariere”

În cauza C-133/23,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), prin decizia din 27 februarie 2023, primită de Curte la 6 martie 2023, în procedura

**Omya CZ s. r. o.**

împotriva

**Generální ředitelství cel**

CURTEA (Camera a șaptea),

compusă din domnul F. Biltgen, președinte de cameră, domnul N. Wahl și doamna M. L. Arastey Sahún (raportoare), judecători,

avocat general: domnul A. Rantos,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru guvernul ceh, de L. Halajová, M. Smolek și J. Vlácil, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia și J. Hradil, în calitate de agenți,

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,

pronunță prezenta

## **Hotărâre**

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea 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 Omya CZ s. r. o. (denumită în continuare „Omya”), pe de o parte, și Generální ředitelství cel (Direcția Generală a Vămirilor, Republica Cehă), pe de altă parte, în legătură cu impozitarea energiei electrice utilizate de Omya pentru procesarea calcarului extras.

## **Cadrul juridic**

### ***Dreptul Uniunii***

#### *Directiva 2003/96*

- 3 Articolul 2 alineatul (4) din Directiva 2003/96 prevede:

„Prezenta directivă nu se aplică:

[...]

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

[...]

- procese mineralogice.

«Procese mineralogice» înseamnă procesele clasificate în nomenclatura NACE la codul DI 26 «fabricarea altor produse minerale nemetalice», care figurează în Regulamentul (CEE) nr. 3037/90 al Consiliului din 9 octombrie 1990 privind clasificarea statistică a activităților din Comunitatea Europeană [(JO 1990, L 293, p. 1, Ediție specială, 02/vol. 4, p. 216)].

[...]”

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

### *Regulamentul (CE) nr. 1893/2006*

- 4 Regulamentul (CE) nr. 1893/2006 al Parlamentului European și al Consiliului din 20 decembrie 2006 de stabilire a Nomenclatorului statistic al activităților economice NACE a doua revizuire și de modificare a Regulamentului (CEE) nr. 3037/90 al Consiliului, precum și a anumitor regulamente CE privind domenii statistice specifice (JO 2006, L 393, p. 1, Ediție specială, 13/vol. 58, p. 126), care, în conformitate cu articolul 21 al doilea paragraf, se aplică de la 1 ianuarie 2008, prevede, la articolul 1:

„(1) Prezentul regulament stabilește un nomenclator statistic comun al activităților economice din Comunitatea Europeană, denumit în continuare «NACE Rev. 2». Acest nomenclator asigură adaptarea clasificărilor comunitare în raport cu realitatea economică, precum și creșterea comparabilității nomenclatoarelor naționale, comunitare și internaționale și, prin urmare, a statisticilor naționale, comunitare și internaționale.

(2) Prezentul regulament se aplică numai la utilizarea nomenclatorului în scopuri statistice.”

- 5 Articolul 5 din Regulamentul nr. 1893/2006 prevede:

„Comisia [Comunităților Europene], în cooperare cu statele membre, asigură difuzarea, întreținerea și promovarea NACE Rev. 2, în special prin:

- (a) elaborarea, actualizarea și publicarea de note explicative la NACE Rev. 2;
- (b) elaborarea și publicarea de orientări privind clasificarea unităților statistice în conformitate cu NACE Rev. 2;
- (c) publicarea de tabele de corespondență între NACE Rev. 1.1 și NACE Rev. 2 și între NACE Rev. 2 și NACE Rev. 1.1 și
- (d) îmbunătățirea coerenței cu alte nomenclatoare sociale și economice.”

- 6 Diviziunea 08, intitulată „Alte activități din industria extractivă”, care figurează în secțiunea B, intitulată „Industria extractivă și exploatarea în cariere”, din Nomenclatorul NACE Rev. 2 cuprinde o grupă 08.1, intitulată „Exploatarea în carieră a pietrei, nisipului și argilei”, din care face parte clasa 08.11, intitulată „Exploatarea în carieră a pietrei ornamentale și pentru construcții, calcarului, gipsului, cretei și ardeziei”.

- 7 Diviziunea 23, intitulată „Fabricarea altor produse minerale nemetalice”, a secțiunii C, intitulată „Industria prelucrătoare”, din Nomenclatorul NACE Rev. 2 corespunde

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

codului DI 26 menționat în Regulamentul nr. 3037/90 și include printre altele grupa 23.7, intitulată „Tăierea, fasonarea și finisarea pietrei”, din care face parte clasa 23.70, cu același titlu.

*Regulamentul (CE) nr. 451/2008*

- 8 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din Regulamentul (CE) nr. 451/2008 al Parlamentului European și al Consiliului din 23 aprilie 2008 de instituire a unei noi clasificări statistice a produselor în funcție de domeniul de activitate (CPA) și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 3696/93 al Consiliului (JO 2008, L 145, p. 65):

„Prezentul regulament instituie în cadrul Comunității o nouă [clasificare statistică a produselor în funcție de domeniul de activitate (CPA)], pentru a asigura relevanța acesteia în raport cu realitatea economică și comparabilitatea între clasificările naționale, comunitare și internaționale și, prin aceasta, cu statisticile naționale, comunitare și internaționale.”

- 9 Anexa la Regulamentul nr. 451/2008 conține CPA.

*Regulamentul (UE) nr. 1209/2014*

- 10 Articolul 1 din Regulamentul (UE) nr. 1209/2014 al Comisiei din 29 octombrie 2014 de modificare a Regulamentului nr. 451/2008 (JO 2014, L 336, p. 1) prevede:

„Anexa la Regulamentul [nr. 451/2008] se înlocuiește cu textul din anexa la prezentul regulament.”

- 11 Anexa la Regulamentul nr. 1209/2014 cuprinde printre altele secțiunea C, intitulată „Produce fabricate”, care cuprinde diviziunea 23, intitulată „Alte produse minerale nemetalice”, din care face parte grupa 23.7, intitulată „Piatră tăiată, fasonată și finisată”, care include clasa 23.70, intitulată „Piatră tăiată, fasonată și finisată”, în care figurează categoria 23.70.1, intitulată „Piatră tăiată, fasonată și finisată”, care cuprinde subcategoria 23.70.11, intitulată „Marmură, travertin, alabastru, prelucrate, și articole din acestea (cu excepția pavelelor, bordurilor pentru trotuar, dalelor pentru pavaj, cărămidilor, cuburilor și a altor articole similare); granule, așchii și praf de marmură, travertin, alabastru, colorate artificial”.

*Notele explicative*

- 12 Partea I a NACE Rev.2 Nomenclatorul statistic al activităților economice în Comunitatea Europeană, publicat de Eurostat în colecția sa Methodologies and Working papers (denumite în continuare „notele explicative”), cuprinde printre altele următoarele orientări preliminare:

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Beța

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

„[...]

48. O unitate poate desfășura una sau mai multe activități economice care corespund uneia sau mai multor rubrici din NACE.
49. Activitatea principală a unei unități statistice este activitatea care contribuie cel mai mult la valoarea adăugată totală a acestei unități. Activitatea principală este identificată prin metoda numită «de sus în jos» [...] și nu reprezintă în mod necesar 50 % sau mai mult din valoarea adăugată totală a unității.

[...]

58. Fiecărei unități incluse într-un repertoriu statistic al întreprinderilor [...] i se asociază un cod NACE în funcție de activitatea sa economică principală. Activitatea principală este activitatea care contribuie cel mai mult la valoarea adăugată a unității. [...]"

- 13 Partea IV a notelor explicative indică, în special, în ceea ce privește secțiunile B și C pe care le cuprinde:

„Secțiunea B Industria extractivă și exploatarea în cariere

Industria extractivă și exploatarea în cariere includ extracția de produse minerale aflate în stare naturală sub formă solidă (hulă și minereuri), lichidă (petrol) sau gazoasă (gaze naturale). [...]

Această secțiune include operațiunile suplimentare necesare pregătirii materiilor prime pentru comercializarea acestora, de exemplu: concasarea, măcinarea, curățarea, uscarea, sortarea, concentrarea minereurilor, lichefierea gazelor naturale și aglomerarea combustibililor solizi. Aceste operațiuni sunt adesea realizate de unitățile care practică extracția și/sau sunt situate în apropierea sitului.

[...]

Această secțiune nu include:

- prelucrarea materiilor prime extrase, a se vedea secțiunea C (Industria prelucrătoare)

[...]

- concasarea, măcinarea și alte operațiuni de preparare a anumitor pământuri, roci și minerale, atunci când aceste operațiuni nu sunt legate de lucrări de extracție, a se vedea punctul 23.9.

[...]

#### 08 Alte activități din industria extractivă

Această diviziune acoperă extracția în carieră, dar și dragarea aluviunilor, măcinarea rocilor sau exploatarea mlaștinilor sărate. Produsele sunt utilizate printre altele în construcții (nisip, pietre etc.), în fabricarea de materiale (argile, gips, calciu etc.), în fabricarea de produse chimice etc.

Această diviziune nu include prelucrarea (cu excepția concasării, a măcinării, a tăierii, a curățării, a uscării, a sortării și a amestecării) produselor minerale extrase.

[...]

#### Secțiunea C Industria prelucrătoare

Această secțiune include prelucrarea fizică sau chimică a materialelor, a substanțelor sau a componentelor în produse noi, chiar dacă acest criteriu nu este suficient pentru a defini industria prelucrătoare (a se vedea mai jos observația privind reciclarea deșeurilor). Materialele, substanțele sau componentele prelucrate sunt materii prime produse de agricultură, silvicultură, pescuit sau industriile extractive, precum și produse rezultate din alte activități de producție. Modificarea substanțială, renovarea și reconstrucția bunurilor sunt considerate, în general, activități de producție.

Produsul rezultat dintr-o operațiune de prelucrare poate fi finit, adică este gata să fie utilizat ori consumat sau poate fi semifinit, adică intră în compunerea unei altei fabricări. [...]

[...]

Observație: [...] În general, activitatea de producție constă în prelucrarea materialelor în produse noi. Rezultatul producției este un produs nou. [...]

[...]

[...] există activități care, chiar dacă implică procese de prelucrare, sunt clasificate într-o altă secțiune a NACE (și, prin urmare, nu sunt considerate a fi activități de producție). [...]

[...]

#### 23. Fabricarea altor produse minerale nemetalice

Această diviziune cuprinde diferite activități de producție, fiecare dintre acestea vizând același material de origine minerală. [...] În sfârșit, prelucrarea pietrei și a altor produse minerale este de asemenea inclusă în această diviziune.

[...]"

### **Dreptul ceh**

- 14 În conformitate cu articolul 8 alineatul (2) litera f) din secțiunea 47 a zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (Legea nr. 261/2007 privind stabilizarea finanțelor publice, denumită în continuare „Legea nr. 261/2007”), energia electrică destinată utilizării sau utilizată în procesele mineralogice este scutită de impozit.
- 15 Potrivit articolului 2 alineatul (1) litera g) din secțiunea 47 a Legii nr. 261/2007, „proces mineralogic” înseamnă orice proces menționat în clasificarea NACE la codul C 23, intitulat „Fabricarea altor produse minerale nemetalice”.
- 16 În conformitate cu articolul 2 alineatul (1) litera e) din secțiunea 47 a Legii nr. 261/2007, prin „clasificare NACE” se înțelege clasificarea activităților economice prevăzută de Regulamentul nr. 1893/2006.

### **Litigiul principal și întrebarea preliminară**

- 17 Omya este o societate comercială de drept ceh care își desfășoară activitatea în domeniul extracției și al prelucrării calcarului, mai precis a marmurei. În această privință, ea își asumă deschiderea, pregătirea și extragerea unui zăcământ exclusiv de calcar într-o carieră, în care realizează concasarea primară și sortarea calcarului extras. Acest material este transportat ulterior cu camioane către unități de prelucrare pe care le exploatează, situate în apropierea acestei cariere, în care calcarul extras este supus unor operațiuni de procesare prin care se urmărește obținerea unei granulometriei specifice. În special, acest material este supus unei spălări inițiale, unei separări în fracțiuni fine și grosiere și unei uscări ulterioare. Calcarul este ulterior concasat sau procesat prin măcinare în stare uscată pentru obținerea de agregate de calcar, mai precis materiale de umplutură din calcar fin și grosier sau materiale de umplutură din calcar fin cu suprafață modificată. Pentru a obține aceste din urmă materiale de umplutură, Omya utilizează un dispozitiv electric de încălzire care „încălzește aerul cald” în care se amestecă materialul de umplutură fin de calcar cu stearină.
- 18 La 11 iulie 2019, Omya a introdus, în temeiul articolului 8 alineatul (2) litera f) din secțiunea 47 a Legii nr. 261/2007, o cerere de acordare a unei autorizații de

achiziționare a energiei electrice cu scutire de impozitul pe energia electrică, prevăzută de reglementarea cehă, în vederea utilizării acesteia în procese mineralogice. În această privință, ea a arătat că atât operațiunile primare de concasare și de sortare efectuate în carieră, cât și operațiunile realizate în unitățile de procesare constituiau procese mineralogice.

- 19 Celní úřad pro Olomoucký kraj (Biroul Vamal al Regiunii Olomouc, Republica Cehă) a respins această cerere pentru motivul că activitățile pentru care Omya solicita scutirea de impozitul pe energia electrică nu intrau în domeniul secțiunii C, intitulată „Industria prelucrătoare”, diviziunea 23, intitulată „Fabricarea altor produse minerale nemetalice”, din Nomenclatorul NACE Rev. 2, ci al secțiunii B, intitulată „Industria extractivă și exploatarea în cariere”, mai precis al diviziunii 08, intitulată „Alte activități din industria extractivă”, grupa 08.1, intitulată „Exploatarea în carieră a pietrei, nisipului și argilei”, clasa 08.11, intitulată „Exploatarea în carieră a pietrei ornamentale și pentru construcții, calcarului, gipsului, cretei și ardeziei”, a acestui nomenclator.
- 20 În urma contestației formulate de Omya împotriva deciziei Biroului Vamal al Regiunii Olomouc, Direcția Generală a Vămilelor a menținut decizia menționată, recunoscând totodată că situația în discuție era un caz-limită. Aceasta a arătat că măcinarea și concasarea pietrelor, atunci când constituie activități auxiliare ale extracției lor, de exemplu pentru sortare, pentru ameliorarea calității sau pentru facilitarea transportului lor, se încadrează în domeniul secțiunii B al Nomenclatorului NACE Rev. 2. În schimb, atunci când nu constituie asemenea activități auxiliare și fac parte din procesul de fabricație al altui produs finit precum cimentul sau ipsosul, ele s-ar încadra în domeniul secțiunii C al acestui nomenclator. Or, în opinia Direcției Generale a Vămilelor, uscarea, măcinarea și concasarea efectuate de Omya sunt direct legate de extracția calcarului. Materia primă extrasă nu ar face obiectul unei prelucrări substanțiale de natură să conducă la fabricarea unui produs nou.
- 21 Omya a contestat decizia Direcției Generale a Vămilelor la Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (Curtea Regională din Ostrava – Secția din Olomouc, Republica Cehă), care a anulat această decizie considerând că activitatea în cauză constituia un proces mineralogic. În această privință, instanța menționată, întemeindu-se pe versiunea cehă a notelor explicative, a apreciat că activitatea care constă în fabricarea de materiale de umplutură și de așchii de marmură se încadrează în domeniul de aplicare al secțiunii C, intitulată „Industria prelucrătoare”, diviziunea 23, intitulată „Fabricarea altor produse minerale nemetalice”, clasa 23.70, intitulată „Tăierea, fasonarea și finisarea pietrei”, a Nomenclatorului NACE Rev. 2, o asemenea activitate nefiind o simplă activitate auxiliară desfășurată în legătură directă cu extracția calcarului în sine.



- 22 Potrivit Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (Curtea Regională din Ostrava – Secția din Olomouc), această apreciere este confirmată de clasificarea statistică cehă denumită CZ-CPA, având ca temei Regulamentul nr. 1209/2014, care ar avea legătură cu versiunea cehă a nomenclatorului NACE Rev. 2. Astfel, produsele rezultate din activitățile desfășurate de Omya, și anume pulberea de marmură (material de umplutură) și așchiile de marmură (agregate), ar fi clasificate în clasificarea statistică cehă denumită CZ-CPA în secțiunea C, intitulată „Produse și servicii de prelucrare industrială”, capitolul 23, intitulat „Alte produse minerale nemetalice, inclusiv servicii și lucrări conexe”, clasa 23.70, intitulată „Piatră tăiată, fasonată și finisată, inclusiv operațiunile externalizate”, ca produse ale activității care se încadrează la punctul 23.70.11, intitulat „Marmură, travertin, alabastru, prelucrate, și articole din acestea (cu excepția pavelelor, bordurilor pentru trotuar, dalelor pentru pavaj, cărămizilor, cuburilor și a altor articole similare); granule, așchii și praf de marmură, travertin, alabastru, colorate artificial”.
- 23 Direcția Generală a Vămirilor a formulat recurs împotriva hotărârii pronunțate de Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (Curtea Regională din Ostrava – Secția din Olomouc) la Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă, Republica Cehă), instanța de trimitere, în cadrul căruia își menține poziția și concluziile inițiale. În opinia sa, aceste concluzii sunt conforme cu metodologia urmată de Nomenclatorul NACE Rev. 2, și anume metoda numită „de sus în jos”. Astfel, concasarea, măcinarea, spălarea și uscarea pietrelor ar constitui întotdeauna, în esență, o activitate auxiliară a extracției acestora și nu ar figura niciodată în acest nomenclator ca activitate total distinctă de o asemenea extracție. Clasificarea CPA nu ar modifica în niciun fel această interpretare. În sfârșit, Direcția Generală a Vămirilor subliniază că, în speță, energia electrică nu intervine direct în procesul mineralogic, ci este doar utilizată pentru alimentarea echipamentelor necesare procesării mecanice a calcarului extras, fără o prelucrare a acestuia. În consecință, activitatea desfășurată de Omya nu ar trebui să determine o scutire de impozitul pe energia electrică pe care o utilizează această societate.
- 24 În aceste condiții, Nejvyšší správní soud (Curtea Administrativă Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:
- „Articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96 a Consiliului trebuie interpretat în sensul că energia electrică utilizată pentru alimentarea utilajelor de tratare a calcarului extras, care constă în mai multe etape de măcinare și concasare în granule de o anumită dimensiune atât în cariera în care are loc extracția, cât și în instalațiile de prelucrare din apropiere, constituie energie electrică utilizată pentru procese mineralogice?”

### **Cu privire la întrebarea preliminară**

- 25 Prin intermediul întrebării formulate, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că utilizarea energiei electrice pentru funcționarea mașinilor de procesare a calcarului extras dintr-o carieră, care constă în mai multe etape de măcinare și de concasare a acestuia până la obținerea unor materiale de umplură din calcar fine și grosiere sau a unor materiale de umplură din calcar fine cu suprafața modificată, constituie o utilizare a energiei electrice pentru procese mineralogice.
- 26 Cu titlu introductiv, 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 energia electrică utilizate în scopurile menționate în cuprinsul acestuia. Astfel, în conformitate cu această directivă, produsele energetice și energia electrică ce intră în domeniul de aplicare al acestei dispoziții nu sunt supuse impozitării (Hotărârea din 7 septembrie 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punctul 19), ceea ce înseamnă că statele membre sunt competente să le impoziteze cu respectarea dreptului Uniunii (a se vedea în acest sens Hotărârea din 2 octombrie 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 27 În temeiul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, utilizarea energiei electrice pentru procesele mineralogice nu intră în domeniul de aplicare al acestei directive.
- 28 Astfel, pentru ca o utilizare a energiei electrice să fie exclusă, în temeiul acestei dispoziții, din domeniul de aplicare al directivei menționate, aceasta trebuie, pe de o parte, să intervină în cadrul unui „proces mineralogic”, în sensul dispoziției amintite, și, pe de altă parte, să prezinte o legătură suficientă cu acest proces pentru aplicarea aceleiași dispoziții.
- 29 Prin urmare, este necesară examinarea acestor două condiții pentru a fi furnizate elementele de interpretare a dreptului Uniunii care vor permite instanței de trimitere să verifice dacă sunt îndeplinite condițiile respective în ceea ce privește energia electrică utilizată pentru funcționarea mașinilor folosite pentru efectuarea operațiunilor de concasare și de măcinare, în discuție în litigiul principal.

### ***Cu privire la condiția referitoare la existența unui „proces mineralogic”, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96***

- 30 În primul rând, articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96 definește „procesele mineralogice” ca fiind procesele clasificate în

## Consultant Fiscal, Auditor Financiar - Adrian Bența

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

Nomenclatorul statistic al activităților economice din Comunitatea Europeană (NACE) la codul DI 26 «fabricarea altor produse minerale nemetalice», care figurează în Regulamentul nr. 3037/90.

- 31 În urma actualizării acestui nomenclator prin Regulamentul nr. 1893/2006 și având în vedere data faptelor din litigiul principal, trebuie să se facă referire la noțiunea „procese mineralogice” care figurează la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, ce trebuie înțeleasă ca vizând procesele clasificate în secțiunea C, intitulată „Industrie prelucrătoare”, diviziunea 23, intitulată „Fabricarea altor produse minerale nemetalice” a Nomenclatorului NACE Rev. 2 stabilit prin acest regulament.
- 32 Reiese astfel chiar din termenii articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96 că calificarea unui proces ca fiind un „proces mineralogic”, în sensul acestei dispoziții, depinde exclusiv de activitatea economică în cadrul căreia este aplicat acest proces în diviziunea 23 din secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2.
- 33 Rezultă că numai acest nomenclator este relevant în scopul unei asemenea calificări, dat fiind că niciun alt nomenclator sau nicio altă clasificare, precum îndeosebi clasificarea CPA, nu produce efecte, prin urmare, în acest scop.
- 34 În al doilea rând, pentru a verifica dacă o activitate intră în domeniul diviziunii 23 din secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2, este necesar să fie luate în considerare notele explicative.
- 35 Astfel, trebuie să se arate că Nomenclatorul NACE Rev. 2 este un element al unei legislații a Uniunii Europene care impune utilizarea nomenclatorului în toate statele membre. În acest context, pentru a facilita o asemenea utilizare, articolul 5 din Regulamentul nr. 1893/2006 impune Comisiei să asigure difuzarea, întreținerea și promovarea nomenclatorului, în special prin publicarea unor note explicative.
- 36 Or, deși este adevărat că notele explicative de natura celor referitoare la Nomenclatorul NACE Rev. 2 nu produc ca atare efecte obligatorii, nu este mai puțin adevărat că ele furnizează elemente utile pentru interpretarea acestui nomenclator, în special atunci când clarifică interpretarea dispozițiilor sale sau atunci când au ca obiect precizarea dispozițiilor dreptului Uniunii care au caracter obligatoriu [a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 iulie 2022, PH (Interdicție regională de cultivare a OMG-urilor), C-24/21, EU:C:2022:526, punctul 51 și jurisprudența citată].
- 37 În al treilea rând, în ceea ce privește clasificarea operațiunilor de concasare și de măcinare în Nomenclatorul NACE Rev. 2, din decizia de trimitere reiese că aceste două operațiuni sunt esențiale în tratamentul rocii pentru producerea de agregate

având o granulometrie mai fină. Scopul lor este de a fragmenta roca extrasă pentru reducerea dimensiunii acesteia și obținerea de elemente sau particule de dimensiuni mai mici și de o anumită granulometrie, care pot fi comercializate ca atare sau, având în vedere granulometria lor, în vederea procesării lor eventuale ulterioare.

- 38 Din indicațiile referitoare la secțiunea C, intitulată „Industria prelucrătoare”, care figurează în notele explicative, reiese că o activitate de producție se diferențiază de celelalte activități care se încadrează în celelalte rubrici ale acestui nomenclator prin faptul că implică prelucrarea fizică sau chimică a unor materiale în produse noi, care pot fi atât produse finite, și anume produse care sunt gata să fie utilizate sau consumate, cât și produse semifinite, și anume produse care intră în compoziția unui alt produs. Pe de altă parte, diviziunea 23 din secțiunea menționată, intitulată „Fabricarea altor produse minerale nemetalice”, include, conform notelor explicative, prelucrarea pietrei și a altor produse minerale.
- 39 Având în vedere că operațiunile de concasare și măcinare conduc la prelucrarea fizică a materialului extras, astfel încât, în final, acest material să fie fracționat în bucăți mici, orice operațiune de concasare sau de măcinare a pietrelor sau a altor produse minerale ar putea fi considerată ca intrând în domeniul diviziunii 23 din secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2.
- 40 Cu toate acestea, în conformitate cu indicațiile referitoare la secțiunea B, intitulată „Industria extractivă și exploatarea în cariere”, care figurează în notele explicative, operațiunile suplimentare necesare pentru pregătirea materiilor brute în scopul comercializării lor, cum ar fi printre altele concasarea, măcinarea, curățarea, uscarea și sortarea, se încadrează în domeniul acestei secțiuni, care nu include însă, printre altele, concasarea, măcinarea și alte operațiuni de preparare a anumitor pământuri, roci și minerale, atunci când aceste operațiuni nu sunt legate de lucrări de extracție. Pe de altă parte, notele explicative precizează că diviziunea 08 din această secțiune B nu include prelucrarea (cu excepția concasării, a măcinării, a tăierii, a curățării, a uscării, a sortării și a amestecării) produselor minerale extrase.
- 41 Rezultă că, deși este adevărat, așa cum reiese de altfel din modul de redactare a notelor explicative, că operațiunile de concasare și de măcinare implică prelucrarea materialelor extrase, totuși aceste operațiuni se încadrează nu în domeniul secțiunii C a nomenclatorului, ci în domeniul secțiunii B, atunci când sunt necesare pentru pregătirea materialelor respective în scopul comercializării lor, așa încât constituie operațiuni legate de lucrările de extracție.
- 42 Astfel, în lumina indicațiilor referitoare la secțiunile B și C amintite care figurează în notele explicative, este necesar să se considere că operațiunile de concasare și

de măcinare care nu implică o transformare substanțială a materiei extrase, și anume o modificare fizică sau chimică ce depășește fracționarea acestui material în vederea reducerii dimensiunii sale, trebuie considerate ca fiind operațiuni legate de lucrările de extracție în vederea pregătirii materiei brute în scopul comercializării sale și ca intrând, în consecință, în domeniul secțiunii B a Nomenclatorului NACE Rev. 2. În schimb, operațiunile de concasare și de măcinare care implică o modificare fizică sau chimică substanțială a materialului extras, în sensul indicat, trebuie să fie considerate ca fiind operațiuni de transformare a acestui material într-un produs nou și ca intrând, în consecință, în domeniul secțiunii C a acestui nomenclator.

- 43 Faptul că operațiunile de concasare și de măcinare a materialului extras sunt efectuate în carieră sau în alt loc nu este în sine determinant pentru clasificarea acestor operațiuni în secțiunea B sau în secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2, în acest scop fiind necesar să fie luată în considerare numai natura operațiunilor menționate, astfel cum reiese din indicațiile referitoare la aceste secțiuni care figurează în notele explicative.
- 44 În speță, Omya a solicitat acordarea unei autorizații de achiziționare de energie electrică cu scutire de impozitul pe energia electrică pentru toate activitățile sale referitoare la procesarea calcarului extras, și anume, pe de o parte, operațiunile primare de concasare și de măcinare a calcarului extras efectuate efectiv în carieră, precum și, pe de altă parte, operațiunile de concasare și de măcinare în stare uscată, destinate obținerii unei granulometriei specifice, și anume materiale de umplură din calcar fine și grosiere sau materiale de umplură din calcar fine având o suprafață modificată, efectuate în unitățile de procesare pe care le exploatează.
- 45 Or, pe de o parte, din moment ce toate operațiunile primare de concasare și de măcinare efectuate în carieră, precum și operațiunile de concasare și de măcinare în stare uscată efectuate în unitățile de prelucrare pentru a obține materiale de umplură din calcar fine și grosiere au ca efect numai fracționarea calcarului extras, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, aceste operațiuni nu implică transformarea substanțială a calcarului, în sensul indicat la punctul 42 din prezenta hotărâre, așa încât ele trebuie considerate că sunt operațiuni legate de lucrările de extracție și că intră astfel în domeniul secțiunii B al Nomenclatorului NACE Rev 2.
- 46 În ceea ce privește, pe de altă parte, operațiunile de concasare și de măcinare prin care se urmărește obținerea de materiale de umplură din calcar fine a căror suprafață este modificată, din cererea de decizie preliminară reiese că asemenea materiale de umplură sunt obținute în special prin amestecarea materialelor de umplură din calcar fine cu stearină. Reiese astfel că aceste operațiuni nu se

limitează la o simplă fragmentare a calcarului extras în bucăți mici, ci implică o modificare substanțială a calcarului respectiv care determină fabricarea unui produs nou, pornindu-se de la materiale de umplutură din calcar fine. În consecință, sub rezerva verificării de către instanța de trimitere, rezultă că aceste operațiuni trebuie considerate că intră în domeniul secțiunii C a Nomenclatorului NACE Rev. 2 și că pot fi clasificate la diviziunea 23 din această secțiune.

- 47 În al patrulea și ultimul rând, în măsura în care, astfel cum reiese din cererea de decizie preliminară, în cadrul litigiului principal, Direcția Generală a Vămilor a susținut în esență că clasificarea operațiunilor de concasare și de măcinare în discuție în litigiul principal în secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2 nu ar fi conformă cu metodologia acestui nomenclator, și anume metoda numită de „sus în jos”, trebuie să se precizeze că, astfel cum a arătat Comisia, aplicarea metodei menționate nu este relevantă pentru calificarea unui proces drept „proces mineralogic”, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96.
- 48 Astfel, așa cum reiese din orientările introductive cuprinse în partea I a notelor explicative, fiecărei unități al cărei nume figurează într-un repertoriu statistic de întreprinderi i se asociază un cod din Nomenclatorul NACE Rev. 2 care corespunde activității sale principale, și anume aceea care contribuie cel mai mult la valoarea adăugată a unității. În acest context, metoda numită „de sus în jos” permite să se stabilească în scopuri statistice, în sensul Regulamentului nr. 1893/2006, și anume, în conformitate cu articolul 1 alineatul (2) din acesta, clasificarea unei unități care desfășoară mai multe activități corespunzătoare mai multor rubrici diferite din nomenclatorul menționat, atunci când niciuna dintre aceste rubrici nu reprezintă mai mult de 50 % din valoarea adăugată.
- 49 Or, articolul 2 alineatul (4) din Directiva 2003/96 are ca obiect delimitarea domeniului de aplicare al acesteia din urmă, excluzând din domeniul său de aplicare utilizările produselor energetice și ale energiei electrice menționate la litera (b) a acestei dispoziții.
- 50 În această privință, niciun element din directiva menționată nu permite să se considere că, atunci când, la articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din această directivă, legiuitorul Uniunii a exclus din domeniul de aplicare al directivei amintite energia electrică utilizată în procesele mineralogice, și anume procesele clasificate în diviziunea 23 din secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2, acesta a intenționat să limiteze excluderea numai la cazurile în care procesele aflate în legătură cu utilizarea energiei electrice constituie singura activitate a unei societăți sau, în ceea ce privește o societate care desfășoară mai multe activități, activitatea

principală a acesteia, astfel cum este determinată în sensul Regulamentului nr. 1893/2006.

- 51 O asemenea limitare ar fi, pe de altă parte, contrară obiectivului urmărit de Directiva 2003/96, și anume, așa cum a constatat deja Curtea, promovarea bunei funcționări a pieței interne în sectorul energiei, evitând în special denaturările concurenței (Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 30 și jurisprudența citată).
- 52 Astfel, dacă domeniul de aplicare al Directivei 2003/96 ar fi limitat prin referire la activitatea principală a unei întreprinderi, așa cum este determinată în sensul Regulamentului nr. 1893/2006, întreprinderile care desfășoară mai multe activități ce corespund unor rubrici diferite din Nomenclatorul NACE Rev. 2, dintre care unele intră în domeniul diviziunii 23 din secțiunea C a acestui nomenclator, ar fi impozitate, ca urmare a energiei electrice utilizate în cadrul acestor din urmă activități, într-un mod care ar depinde de structura și de compunerea activităților lor.
- 53 Prin urmare, utilizarea de către aceeași întreprindere a energiei electrice pentru a desfășura una sau mai multe activități care intră în domeniul diviziunii 23 din secțiunea C a Nomenclatorului NACE Rev. 2 poate fi exclusă din domeniul de aplicare al Directivei 2003/96, independent de faptul că aceste activități constituie activitatea principală sau o activitate secundară a întreprinderii respective, în sensul Regulamentului nr. 1893/2006.
- 54 Rezultă din cele ce precedă că operațiunile de concasare și de măcinare prin care se urmărește obținerea de materiale de umplutură din calcar fine și grosiere nu constituie „procese mineralogice” în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, astfel încât energia electrică utilizată în cadrul operațiunilor menționate nu este exclusă din domeniul de aplicare al acestei directive. În schimb, constituie asemenea procese operațiunile de concasare sau de măcinare prin care se urmărește obținerea de materiale de umplutură din calcar fine a căror suprafață este modificată, astfel încât energia electrică utilizată în cadrul acestor din urmă operațiuni poate fi exclusă din domeniul de aplicare al directivei menționate.

***Cu privire la condiția referitoare la existența unei legături suficiente între energia electrică utilizată și procesul mineralogic în vederea aplicării articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96***

- 55 Astfel cum s-a arătat la punctul 28 din prezenta hotărâre, o utilizare a energiei electrice poate fi exclusă, în temeiul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, din domeniul de aplicare al acestei directive numai

dacă există o legătură suficientă între o asemenea utilizare și procesele mineralogice în discuție, care să justifice aplicarea acestei dispoziții.

- 56 Astfel, un raport îndepărtat între o utilizare a energiei electrice și un „proces mineralogic”, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, este insuficient pentru a face ca această utilizare să intre în domeniul de aplicare al dispoziției menționate, la fel cum este insuficientă în acest scop utilizarea energiei electrice care nu este necesară pentru finalizarea procesului mineralogic respectiv (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 septembrie 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punctul 21).
- 57 În speță, din cererea de decizie preliminară reiese că procesul de fabricare a materialelor de umplutură din calcar fine cu suprafață modificată, care, așa cum s-a constatat la punctul 54 din prezenta hotărâre, constituie un „proces mineralogic”, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, constă în amestecarea materialelor de umplutură din calcar fine cu stearină în aer cald.
- 58 Prin urmare, există o legătură directă și strânsă între energia electrică utilizată pentru alimentarea instalației de încălzire electrică folosită pentru încălzirea aerului și acest proces.
- 59 În consecință, energia electrică utilizată pentru alimentarea acestei instalații constituie o utilizare a energiei electrice pentru un proces mineralogic, în sensul articolului 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96, astfel încât utilizarea unei asemenea energii electrice nu este supusă impozitării în conformitate cu această directivă.
- 60 Având în vedere considerațiile care precedă, este necesar să se răspundă la întrebarea adresată că articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea liniuță din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că utilizarea energiei electrice pentru funcționarea mașinilor de procesare a calcarului extras dintr-o carieră, care constă în mai multe etape de concasare și de măcinare a acestuia până la obținerea unor materiale de umplutură din calcar fine și grosiere, nu constituie o utilizare a energiei electrice pentru procese mineralogice. În schimb, utilizarea de energie electrică pentru funcționarea mașinilor de obținere a unor materiale de umplutură din calcar fine a căror suprafață este modificată constituie o utilizare a energiei electrice pentru asemenea procese.

**Cu privire la cheltuielile de judecată**



- 61 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 șaptea) declară:

**Articolul 2 alineatul (4) litera (b) a cincea 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**

**utilizarea energiei electrice pentru funcționarea mașinilor de procesare a calcarului extras dintr-o carieră, care constă în mai multe etape de concasare și de măcinare a acestuia până la obținerea unor materiale de umplutură din calcar fine și grosiere, nu constituie o utilizare a energiei electrice pentru procese mineralogice. În schimb, utilizarea de energie electrică pentru funcționarea mașinilor de obținere a unor materiale de umplutură din calcar fine a căror suprafață este modificată constituie o utilizare a energiei electrice pentru asemenea procese.**