CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
DOMNUL ATHANASIOS RANTOS
prezentate la 25 ianuarie 2024[1]

Cauza C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING SLU (DISA)
împotriva
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania)]

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

I. Introducere

1. Prezenta cerere de decizie preliminară privește interpretarea articolului 5 din Directiva 2003/96/CE[2].

2. Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între DISA Suministros y Trading, SLU (denumită în continuare „DISA” sau „reclamanta”), pe de o parte, și Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agenția de Stat a Administrației Fiscale, Spania), pe de altă parte, ca urmare a unor cereri ale reclamantei de rambursare a taxelor suportate aferente ratei de impozitare suplimentare a unei comunități autonome a accizei pe uleiuri minerale (impuesto especial sobre hidrocarburos) (denumită în continuare „IEH”).

3. Această cauză oferă Curții ocazia de a clarifica problema dacă, independent de respectarea nivelurilor minime de impozitare impuse de Directiva 2003/96, această directivă impune un nivel de impozitare uniform pe întreg teritoriul unui stat membru sau dacă aceasta lasă o marjă de manevră statelor membre pentru a prevedea rate ale accizelor diferențiate pentru același produs și pentru aceeași utilizare, în funcție de partea teritoriului național în care acest produs este destinat consumului.

[1] Limba originală: franceza.

[2] Directiva 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). Cererea de decizie preliminară face referire numai la Directiva 2003/96, în versiunea aplicabilă litigiului principal, care privește anii 2013-2015, fără a menționa modificările și revizuirile ulterioare ale acestei directive.

II. Cadrul juridic

A. Dreptul Uniunii

1. Directiva 2003/96

4. Considerentele (2)-(5), (9), (10), (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.

(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.

(10) Statele membre doresc să introducă sau să mențină diferite tipuri de impozitare a produselor energetice sau a electricității. În acest scop, trebuie să se permită statelor membre să respecte ratele comunitare minime de impozitare prin luarea în considerare a sumei totale percepute din toate impozitele indirecte pe care doresc să le aplice (cu excepția TVA).

[…]

(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.”

5. Articolul 1 din această directivă prevede:

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

6. Articolul 2 alineatul (1) litera (b) din directiva menționată are următorul cuprins:

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

[…]

(b) incluse în codurile NC 2701, 2702 și 2704–2715.”

7. Articolul 3 din aceeași directivă prevede:

„Trimiterile din Directiva 92/12/CEE 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.”

8. Articolul 4 din Directiva 2003/96 prevede:

„(1) Ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate în articolul 2 nu pot fi inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute în prezenta directivă.

(2) În sensul prezentei directive, «rată de impozitare» reprezintă suma totală aferentă tuturor taxelor indirecte (cu excepția TVA) calculată direct sau indirect la cantitatea de produse energetice sau de electricitate în momentul punerii în consum.”

9. Articolul 5 din această directivă 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.”

10. Articolul 6 din directiva menționată 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

sau

(c) prin rambursarea totală sau parțială a valorii impozitului.”

11. Articolul 19 alineatele (1) și (3) din aceeași directivă prevede:

„(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.

[…]

(3) În cazul în care Comisia consideră că scutirile 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.”

2. Directiva 2008/118/CE

12. Articolul 1 alineatele (1) și (2) din Directiva 2008/118/CE[3] are următorul cuprins:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, 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 în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.”

[3] Directiva Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

B. Dreptul spaniol

13. 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 pe 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. În sensul prezentului articol, se înțelege că produsele sunt consumate pe teritoriul unei comunități autonome atunci când sunt primite în unul dintre următoarele locuri:

[…]”

14. Articolul 50 ter din Legea privind accizele a fost în vigoare în cursul exercițiilor 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 pe 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.”

III. Litigiul principal, întrebarea preliminară și procedura în fața Curții

15. Entitățile CLH, TEPSA și SECICAR, care sunt operatori logistică supuși la plata IEH, au depus declarații de impunere referitoare la perioadele cuprinse între anii 2013 și 2015 și au repercutat cuantumul IEH asupra DISA. Aceasta din urmă își desfășoară activitatea în domeniul cumpărării, vânzării, importului și comercializării cu ridicata de produse petroliere.

16. După ce a suportat IEH, DISA a solicitat administrației fiscale rectificarea declarațiilor de impunere depuse de CLH, TEPSA și SECICAR și rambursarea sumelor corespunzătoarei ratei regionale suplimentare a accizei pe uleiurile minerale, astfel cum era stabilită de comunitatea autonomă în cauză (denumită în continuare „rata regională a accizei pe uleiuri minerale” sau „rata regională a IEH”).

17. În susținerea cererilor sale, DISA a arătat că această rată de impozitare regională, prevăzută la articolul 50 ter din Legea privind accizele, în vigoare de la 1 ianuarie 2013, era contrară dreptului Uniunii, deoarece contravenea anumitor dispoziții ale Directivei 2003/96 și în special articolului 5 din aceasta, pentru motivul că nu ar corespunde derogărilor prevăzute de dispoziția menționată în vederea aplicării unor rate de impozitare diferențiate și era contrară obiectivului de impozitare unificată al acestei directive.

18. Administrația fiscală a respins cererile respective considerând că nu era de competența sa să se pronunțe cu privire la aspectul dacă reglementarea spaniolă încălca sau nu dreptul Uniunii.

19. Reclamanta a introdus apoi contestații împotriva acestei respingeri la Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunalul Economic-Administrativ Central, Spania).

20. Ulterior, reclamanta a declarat apel împotriva respingerii contestațiilor sale la camera de contencios administrativ a Audiencia Nacional (Curtea Națională, Spania), care a fost respins prin hotărârea din 25 noiembrie 2020. Observând că îndoielile juridice pe care le ridică interpretarea Directivei 2003/96 ar putea să o conducă la formularea unei cereri de decizie preliminară, Audiencia Nacional (Curtea Națională) a respins cererea de rambursare a sumelor plătite pentru motivul că DISA nu a demonstrat că nu repercutase sumele respective asupra altor persoane, ceea ce ar fi putut conduce la o îmbogățire fără justă cauză a reclamantei.

21. Reclamanta a formulat recurs împotriva hotărârii Audiencia Nacional la Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania), instanța de trimitere.

22. Această instanță subliniază că soluționarea litigiului principal depinde de interpretarea Directivei 2003/96 având în vedere rata regională a accizei pe uleiurile minerale. Aceasta apreciază în această privință că nici directiva menționată, nici jurisprudența Curții nu furnizează o interpretare clară a articolului 5 din respectiva directivă în ceea ce privește aspectul dacă și în ce condiții aceasta se opune ca, în materie de impozitare a produselor energetice și a electricității, să fie instituite în cadrul unui stat membru, pentru același produs, rate de impozitare diferențiate în funcție de teritoriul vizat.

23. În aceste condiții, Tribunal Supremo (Curtea Supremă) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarea întrebare preliminară:

„Directiva [2003/96], în special articolul 5 din aceasta, trebuie interpretat[ă] în sensul că se [opune] 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 pe uleiurile minerale diferențiate în funcție de teritoriu?”

24. Reclamanta, guvernul spaniol, precum și Comisia Europeană au depus observații scrise la Curte.

IV. Analiză

A. Cu privire la admisibilitatea întrebării preliminare

25. Înainte de a proceda la analiza unicei întrebări preliminare formulate de instanța de trimitere, este necesară pronunțarea cu privire la excepția de inadmisibilitate invocată de guvernul spaniol.

26. Astfel, acest guvern susține că întrebarea preliminară ar trebui declarată inadmisibilă ca urmare a caracterului său ipotetic. În opinia sa, problema compatibilității dispoziției naționale în discuție cu dreptul Uniunii nu ar fi fost niciodată dezbătută în fața instanțelor anterioare sesizate cu litigiul principal și nici chiar în cadrul recursului în fața instanței de trimitere, întrucât acest recurs s-ar fi limitat inițial la problema calității reclamantei de a iniția o procedură de restituire a plății nedatorate.

27. În această privință, trebuie amintit că reiese dintr-o jurisprudență constantă că întrebările referitoare la interpretarea dreptului Uniunii adresate de instanța națională în cadrul normativ și factual pe care îl definește sub propria răspundere și a cărui exactitate nu este de competența Curții să o verifice, beneficiază de o prezumție de pertinență. Refuzul Curții de a se pronunța asupra unei întrebări preliminare adresate de o instanță națională este posibil 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 [4].

28. Or, în speță întrebarea adresată de instanța de trimitere are o legătură directă cu realitatea sau cu obiectul litigiului principal, în măsura în care acesta privește o cerere a reclamantei având ca obiect rambursarea de către reclamantă a sumei corespunzătoare tranșei regionale a IEH pe care a suportat-o, pentru motivul că această tranșă regională ar fi contrară Directivei 2003/96, în special articolului 5 din aceasta. Pe de altă parte, instanța de trimitere arată că soluționarea litigiului principal depinde de interpretarea acestei directive întrucât ea va fi obligată să se pronunțe pe fondul plângerii în temeiul dreptului național care reglementează recursul [5]. În sfârșit, rezultă cu claritate din decizia de trimitere, fără ca acest lucru să fie contestat de guvernul spaniol, că cererile de rambursare introduse de reclamantă privesc o perioadă în care era în vigoare articolul 50 ter din Legea privind accizele.

29. Având în vedere cele ce precedă, trebuie respinsă excepția de inadmisibilitate invocată de guvernul spaniol.

B. Cu privire la fond

30. Prin intermediul unicei întrebări preliminare, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă Directiva 2003/96, în special articolul 5 din aceasta, se opune unei norme naționale precum articolul 50 ter din Legea privind accizele, care autorizează comunitățile autonome să stabilească rate diferențiate ale accizei pe uleiurile minerale în funcție de teritoriu, chiar dacă se respectă ratele minime de impozitare impuse de această directivă.

1. Observații introductive

31. 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 pe uleiurile minerale, care se adăuga la rata națională a accizei [6].

[4] Hotărârea din 12 ianuarie 2023, DOBELES HES (C-702/20 și C-17/21, EU:C:2023:1, punctul 47 și jurisprudența citată).

[5] Instanța de trimitere subliniază în această privință că DISA a solicitat, pe cale administrativă, rambursarea taxelor pe care le-a plătit pentru rata regională a IEH, arătând că erau contrare dreptului Uniunii și că și-a menținut cererea în fața Audiencia Nacional (Curtea Națională) și în fața instanței de trimitere.

[6] Reglementarea națională în vigoare prevedea două tranșe de impozitare, și anume, pe de o parte, o tranșă națională, al cărei nivel era uniform pe întreg teritoriul național, și, pe de altă parte, o tranșă regională suplimentară, al cărei nivel era stabilit de fiecare comunitate autonomă pentru uleiurile minerale consumate pe teritoriul său.

32. Pe de altă parte, după cum reiese din descrierea cadrului juridic național prezentată la punctul 14 din prezentele concluzii, guvernul spaniol a modificat articolul 50 ter din Legea privind accizele, care era în vigoare în Spania în anii 2013-2018, și a abrogat rata regională suplimentară începând de la 1 ianuarie 2019 [7]. De la abrogarea sa, Regatul Spaniei a instituit un alt sistem de finanțare a comunităților autonome, prevăzând o rată uniformă pe întregul său teritoriu [8].

2. Principalele elemente ale regimului de impozitare armonizat prevăzut de Directiva 2003/96

33. Trebuie să se observe că, prin prevederea unui regim de impozitare armonizat pentru produsele energetice și pentru electricitate, Directiva 2003/96 urmărește, după cum reiese din considerentele (2)-(5) și (24) ale acesteia, să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei, evitând printre altele denaturările concurenței [9]. Directiva menționată urmărește astfel să reducă diferențele dintre ratele naționale de impozitare a energiei, în măsura în care s-a constatat că era vorba despre un factor care aduce atingere bunei funcționări a pieței interne [10].

34. Pentru atingerea acestui obiectiv, legiuitorul Uniunii nu a realizat o armonizare exhaustivă, ci parțială a normelor de impozitare a produselor energetice și a electricității, în măsura în care directiva menționată se limitează să stabilească rate minime de impozitare armonizate [11]. În acest scop, în temeiul articolului 4 alineatul (1), directiva respectivă impune ca ratele de impozitare pe care statele membre le aplică produselor energetice și electricității enumerate la articolul 2 din aceeași directivă să nu fie inferioare ratelor minime de impozitare prevăzute de aceasta din urmă.

35. Totuși, recunoscând atât necesitatea de a acorda statelor membre flexibilitatea necesară pentru a defini și a implementa politici adaptate contextelor lor naționale, cât și faptul că regimul instituit prin punerea în aplicare a Directivei 2003/96 ține de competența fiecărui stat membru, această directivă a recunoscut o marjă de manevră și de apreciere statelor membre în materie de accize [12]. Directiva menționată conține astfel o serie de dispoziții (printre care în special articolele 5 și 7, precum și articolele 15-19) care prevăd posibilitatea statelor membre de a institui, în anumite condiții, rate de impozitare diferențiate, scutiri de impozitare sau reduceri fiscale ale accizelor [13].

3. Conformitatea IEH cu articolul 5 din Directiva 2003/96/CE

36. În ceea ce privește articolul 5 din Directiva 2003/96, trebuie să se constate că această dispoziție enumeră situațiile în care statele membre pot aplica aceluiași produs rate de impozitare diferențiate.

7 Reclamanta, precum și Comisia susțin că Regatul Spaniei a abrogat dispoziția articolului 50 ter din Legea privind accizele ca urmare a dialogului inițiat/desfășurat între statul membru respectiv și Comisie în cursul căruia aceasta din urmă și-ar fi exprimat îndoielile pe care le avea în ceea ce privește compatibilitatea acestei rate regionale diferențiate cu Directiva 2003/96.

8 Potrivit observațiilor Comisiei, în temeiul noii reglementări naționale, se aplică o rată unică a accizelor pe uleiurile minerale, iar veniturile sunt repartizate între stat (42 %) și comunitățile autonome (58 %).

9 Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 30 și jurisprudența citată), precum și Concluziile noastre prezentate în cauza RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, punctul 25).

10 A se vedea în acest sens considerentul (4) al Directivei 2003/96 și Concluziile avocatului general Richard de la Tour prezentate în cauza Comisia/Italia (Contribuția la achiziția de carburanți) (C-63/19, EU:C:2020:596, punctul 78).

11 A se vedea Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 26).

12 A se vedea Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 28 și jurisprudența citată).

13 A se vedea Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 26), și Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Comisia/Italia (Contribuția la achiziția de carburanți) (C-63/19, EU:C:2021:18, punctul 75, precum și jurisprudența citată).

37. Or, trebuie să se constate, de la început, că aplicarea unor rate diferențiate între diferite regiuni în cadrul aceluiași stat membru nu intră, *a priori*, în situațiile prevăzute de dispoziția menționată. Astfel, niciunul dintre cazurile enumerate la articolul 5 din această directivă nu prevede posibilitatea de a aplica o diferențiere regională a accizelor. Pe de altă parte, utilizarea expresiei „în următoarele cazuri”, pentru a desemna situațiile în care ar fi posibilă o diferențiere a nivelului de impozitare conform acestei dispoziții, nu pare să lase nicio îndoială în ceea ce privește caracterul exhaustiv al listei cazurilor în care statele membre pot aplica rate de impozitare diferențiate pentru același produs [14]. În plus, o asemenea interpretare reiese și din considerentul (15) al directivei menționate, care prevede că „[p]osibilitatea 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” [15].

38. În această privință, jurisprudența Curții pare să fi confirmat și caracterul exhaustiv al situațiilor enumerate la articolul 5 din Directiva 2003/96, precizând că această dispoziție prevede rate diferențiate de impozitare în anumite cazuri „*enumerate în mod limitativ* la acest articol” [16].

39. După cum observă în mod întemeiat instanța de trimitere, trebuie să se constate însă că jurisprudența actuală a Curții referitoare la Directiva 2003/96 și în special la articolul 5 din aceasta nu a examinat în mod explicit problema uniformității ratei accizelor pentru același produs și pentru aceeași utilizare în cadrul unui stat membru.

40. Deși, în cadrul a două acțiuni în constatarea neîndeplinirii obligațiilor în care Comisia a considerat că sunt în litigiu rate ale accizei diferențiate în funcție de teritoriu similare celor din litigiul principal în raport cu Directiva 2003/96 [17], aspectul dacă această directivă permitea sau nu o asemenea diferențiere regională a fost dezbătut între părți, Curtea nu s-a pronunțat în mod explicit cu privire la acest aspect în hotărârile corespunzătoare. Astfel, în Hotărârea Comisia/Franța, Curtea a constatat pur și simplu neîndeplinirea de către Republica Franceză a obligațiilor pentru motivul că aceasta nu își adaptase sistemul de impozitare a electricității la Directiva 2003/96, în termenul stabilit. Situația a fost aceeași în Hotărârea Comisia/Italia (Contribuția la achiziția de carburanți), în care Curtea, considerând că neîndeplinirea obligațiilor invocată de Comisie nu fusese demonstrată de aceasta din urmă [18], nu a trebuit să ia poziție cu privire la problema respectivă.

[14] O lectură a diferitelor versiuni lingvistice ale Directivei 2003/96 pare să confirme că articolul 5 din această directivă conține o listă exhaustivă a cazurilor în care statele membre pot institui rate diferențiate de impozitare pentru același produs. Trebuie observat în această privință că nu par să existe diferențe semnificative în diferitele versiuni lingvistice ale dispoziției menționate în ceea ce privește utilizarea termenilor „în următoarele cazuri” care au fost traduși prin „in den folgenden Fällen” în versiunea în limba germană, „στις ακόλουθες περιπτώσεις” în versiunea în limba greacă, „in the following cases” în versiunea în limba engleză, sau chiar „nei seguenti casi” în versiunea în limba italiană.

[15] Sublinierea noastră.

[16] A se vedea în acest sens Hotărârea din 2 iunie 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punctul 29), și Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punctul 47). Dacă la punctul 23 din Hotărârea din 22 decembrie 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030) Curtea a utilizat expresia „*în anumite cazuri enumerate la acest articol*” fără a utiliza termenul „limitativ”, acesta din urmă a fost reluat la punctul 47 din recenta Hotărâre din 16 noiembrie 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Sublinierea noastră.

[17] A se vedea în acest sens cauzele în care s-au pronunțat Hotărârea din 25 octombrie 2012, Comisia/Franța (C-164/11, EU:C:2012:665), și Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Comisia/Italia (Contribuția la achiziția de carburanți) (C-63/19, EU:C:2021:18).

[18] Reiese însă din constatările efectuate de avocatul general Richard de la Tour, la punctul 80 din Concluziile sale prezentate în această cauză, că „părțile [inclusiv Regatul Spaniei care a intervenit în susținerea Republicii Italiene] nu contestă că Directiva 2003/96 impune respectarea unui nivel de taxare minim și unic pe produs și pe utilizare pe întregul teritoriu al aceluiași stat membru” (C-63/19, EU:C:2020:596).

41. Întrebarea preliminară care ne este adresată în prezenta cauză presupune două interpretări posibile: o primă interpretare, susținută de guvernul spaniol, potrivit căreia articolul 5 din Directiva 2003/96 nu se opune existenței unor rate diferențiate în funcție de regiuni ale impozitului care afectează produsele energetice, cu condiția ca aceste rate să respecte ratele minime prevăzute de directiva menționată; o a doua interpretare, susținută de reclamantă și de Comisie, potrivit căreia obligația de a respecta un nivel de impozitare uniform pe întregul teritoriu al unui stat membru pentru același produs care decurge din articolul 5 din Directiva 2003/96 se aplică indiferent de respectarea nivelurilor minime de impozitare impuse de această directivă.

42. Pentru motivele care urmează, considerăm că această din urmă interpretare trebuie privilegiată.

43. În primul rând, trebuie amintit că, deși domeniul impozitării produselor energetice și a electricității nu este decât parțial armonizat, iar Directiva 2003/96 recunoaște statelor membre o anumită flexibilitate și marjă de manevră pentru a putea pune în aplicare politici adaptate contextelor naționale, nu este mai puțin adevărat că această marjă de manevră este încadrată. Rezultă că posibilitatea oferită statelor membre de a institui rate de impozitare diferențiate, scutiri de la impozitare sau reduceri ale accizelor poate fi pusă în aplicare numai cu respectarea strictă a condițiilor impuse de dispozițiile relevante ale acestei directive. Astfel, în lipsa unei asemenea încadrări, directiva menționată ar fi lipsită de orice sens.

44. Articolul 5 din Directiva 2003/96 nu face excepție de la această logică de încadrare în măsura în care însuși modul de redactare a dispoziției respective face dovada voinței legiuitorului de a încadra marja de manevră de care dispun statele membre pentru a proceda la aplicarea diferitor rate pentru același produs, independent de respectarea nivelurilor minime de impozitare impuse de această directivă [19]. Astfel, contrar celor susținute de guvernul spaniol, directiva menționată nu acordă statelor membre o libertate absolută de a stabili rate de impozitare diferențiate pe care le consideră adecvate, prevalându-se doar de faptul că rata practicată rămâne superioară ratei minime impuse. O asemenea interpretare ar lipsi articolul 5 din Directiva 2003/96 de orice rațiune de a fi. Prin urmare, suntem de acord cu poziția exprimată de avocatul general Richard de la Tour în Concluziile sale prezentate în cauza Comisia/Italia (Contribuția la achiziția de carburanți) (C-63/19, EU:C:2020:596, punctul 82), potrivit căreia derogările de la principiul unei taxări unice pe produs și pe utilizare pot fi puse în aplicare de un stat membru numai în cazurile prevăzute în mod expres de Directiva 2003/96.

45. Pe de altă parte, trebuie precizat că articolul 5 nu este singura dispoziție din Directiva 2003/96 care permite disparități în materie fiscală în cadrul aceluiași stat membru. Astfel, articolul 19 din această directivă autorizează statele membre să introducă rate de impozitare diferențiate prin intermediul altor scutiri sau reduceri din motive de politică specifice, cu condiția ca Consiliul, hotărând în unanimitate la propunerea Comisiei, să nu se opună acestora. Trebuie să se constate în această privință că Consiliul a autorizat deja, în temeiul dispoziției menționate, o serie de reduceri ale accizelor pentru regiuni sau zona specifice în interiorul unui stat membru [20].

[19] A se vedea în acest sens Hotărârea din 16 noiembrie 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punctele 46 și 47).

[20] A se vedea în acest sens Decizia de punere în aplicare 2011/38/UE a Consiliului din 18 ianuarie 2011 prin care Franța este autorizată să aplice rate diferențiate de impozitare pentru carburanți în conformitate cu articolul 19 din Directiva 2003/96/CE (JO 2011, L 19, p. 13), Decizia de punere în aplicare 2013/193/UE a Consiliului din 22 aprilie 2013 de autorizare a Republicii Franceze în vederea aplicării unor niveluri diferențiate de impozitare pentru carburanți în conformitate cu articolul 19 din Directiva 2003/96/CE (JO 2013, L 113, p. 15) și Decizia de punere în aplicare 2016/358/UE a Consiliului din 8 martie 2016 prin care Republica Franceză este autorizată să aplice niveluri reduse de impozitare pentru benzina și motorina utilizate drept carburanți, în conformitate cu articolul 19 din Directiva 2003/96/CE (JO 2016, L 67, p. 35).

46. Deși Comisia și reclamanta consideră că, pentru a aplica o rată diferențiată într-o regiune determinată, un stat membru trebuie să utilizeze articolul 19 din Directiva 2003/96 și să solicite o autorizație în temeiul dispoziției menționate, guvernul spaniol, susține la rândul său, fără a se pronunța cu privire la necesitatea de a obține autorizația respectivă, că faptul că reduceri ale nivelurilor de impozitare au fost autorizate în temeiul articolului 19 din directiva amintită ar fi suficient, în sine, pentru a demonstra că aceasta ar permite într-adevăr disparități regionale.

47. Chiar dacă nu reiese cu claritate din însuși modul de redactare a articolului 5 din Directiva 2003/96 că regimul de autorizare prevăzut de această dispoziție acoperă numai ipotezele în care impozitarea diferențiată ar rezulta dintr-o scutire sau dintr-o reducere care depășește nivelurile minime sau dacă acest articol 5 vizează și situații precum cea în discuție în cauza principală, în care rata regională diferențiată rămâne superioară nivelurilor minime de impozitare, nu este mai puțin adevărat că, în orice caz, pentru ca un stat membru să se poată prevala de această posibilitate, el este obligat să obțină autorizarea prealabilă a Consiliului în conformitate cu articolul 19 din directiva menționată, ceea ce guvernul spaniol nu a făcut în speță.

48. Trebuie să se analizeze, în al doilea rând, argumentul invocat de guvernul spaniol potrivit căruia articolul 50 ter din Legea privind accizele ca manifestare a autonomiei politice a comunităților autonome, recunoscută de Constituția spaniolă și protejată de articolul 4 alineatul (2) TUE[21], ar justifica interpretarea Directivei 2003/96 astfel cum a fost prevăzută de acest guvern.

49. Trebuie amintit în această privință că repartizarea competențelor în cadrul unui stat membru beneficiază de protecția conferită prin articolul 4 alineatul (2) TUE, potrivit căruia Uniunea 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[22]. Reiese, pe de altă parte, dintr-o jurisprudență constantă a Curții că fiecare stat membru este liber să repartizeze competențele pe plan intern și să pună în aplicare actele de drept comunitar care nu sunt direct aplicabile prin intermediul unor măsuri adoptate de autoritățile regionale sau locale, cu condiția ca această repartizare a competențelor să permită punerea în aplicare corectă a actelor de drept comunitar în cauză[23].

50. Trebuie să se constate totuși că niciuna dintre dispozițiile Directivei 2003/96, inclusiv articolul 5 din aceasta (chiar interpretată în sensul propus la punctul 44 din prezentele concluzii), nu poate repune în discuție principiile recunoscute în temeiul articolului 4 alineatul (2) TUE. Astfel, prevăzând o serie de dispoziții care permit statelor membre să se îndepărteze, în anumite condiții, de la ratele minime prevăzute de dispoziția menționată, aceasta nu numai că urmărește în esență să ia în considerare tradițiile fiscale ale statelor membre, ci și să le permită să pună în aplicare politici adaptate contextelor naționale[24]. Apreciem astfel că niciun stat membru nu se poate prevala de protecția conferită de articolul 4 alineatul (2) TUE și nici în special invoca organizarea sa internă și repartizarea competențelor pentru a justifica o încălcare a dreptului Uniunii. Pe de altă parte, toate diferențierile fiscale la nivel regional, independent de importanța lor, nu pot fi interpretate ca o manifestare a identității naționale a unui stat membru și nici

[21] Guvernul spaniol susține că sistemul instituit, care se întemeiază pe principiile autonomiei și coresponsabilității fiscale, conferă comunităților autonome competența de a decide cu privire la nivelul anumitor forme de impozitare, iar rata regională a IEH ar finanța competențele comunităților autonome, care includ gestionarea serviciilor publice esențiale în domeniul sănătății, educației și serviciilor sociale.

[22] Hotărârea din 21 decembrie 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, punctul 40 și jurisprudența citată).

[23] Hotărârea din 16 iulie 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, punctul 50 și jurisprudența citată).

[24] A se vedea în acest sens punctele 43-46 din prezentele concluzii.

justificate necondiționat în acest temei. Nu putea fi altfel decât dacă, eventual, fiecare regiune autonomă ar avea, în temeiul constituției, posibilitatea de a institui un regim fiscal total diferit, definit în mod autonom de ea însăși.

51. În al treilea rând, trebuie să se observe că Directiva 2003/96 urmărește să promoveze buna funcționare a pieței interne în sectorul energiei. Or, deși această directivă permite, în principiu, posibilitatea de a avea rate diferite între statele membre (cu condiția respectării ratelor minime), recunoașterea posibilității fiecărui stat membru de a aplica pe teritoriul său național și în diferitele regiuni ale sale rate diferențiate, chiar și atunci când ele respectă ratele minime, fără nicio încadrare sau mecanism de control, ar fi de natură să aducă atingere bunei funcționări a pieței interne, fragmentând-o mai mult și compromițând astfel libera circulație a mărfurilor, fără să se poată exclude, pe de altă parte, riscul de fraudă fiscală.

52. În al patrulea rând, Directiva 2008/118, care reglementează regimul general al accizelor, prevede, la articolul 1 alineatul (2), că produsele accizabile pot fac obiectul altor impozite indirecte. Acest articol coroborat cu anumite dispoziții din Directiva 2003/96, care ar acorda în mod explicit statelor membre posibilitatea de a aplica electricității și produselor energetice alte impozite [25], ar permite, potrivit guvernului spaniol, aplicarea unei taxe suplimentare precum IEH.

53. Cu toate acestea, trebuie amintit că, deși articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 acordă statelor membre posibilitatea de a aplica produselor accizabile taxe indirecte, diferite de accize, o asemenea aplicare poate avea loc numai dacă sunt îndeplinite două condiții cumulative. 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 [26].

54. În ceea ce privește, mai precis, criteriul referitor la scopul specific, reiese dintr-o jurisprudență constantă a Curții că, deși nu este necesar ca încasările provenite dintr-o taxă suplimentară să fie afectate scopului specific urmărit, trebuie și ca taxa în discuție să fie concepută, în ceea ce privește structura sa, în special baza impozabilă sau rata de impozitare, astfel încât să influențeze comportamentul contribuabililor într-un sens care să asigure realizarea scopului specific invocat, de exemplu prin taxarea drastică a produselor vizate pentru a descuraja consumul acestora sau prin încurajarea utilizării altor produse ale căror efecte sunt mai puțin dăunătoare în raport cu obiectivul urmărit [27].

55. Cu toate acestea, nu se poate stabili pe baza elementelor din dosarul de care dispune Curtea în ce măsură veniturile obținute prin tranșa de impozit suplimentară sunt destinate unui scop specific sau dacă această taxă este concepută astfel încât să permită realizarea scopului specific invocat (în ipoteza în care ar exista un astfel de scop). Totuși, nu aceasta ar părea să fie situația IEH. Astfel, după cum reiese din observațiile scrise prezentate de guvernul spaniol, rata regională a IEH este destinată finanțării în general a competențelor comunităților autonome pentru ca acestea să poată dispune ulterior de acele venituri la scară regională în domeniile alese de comunitățile respective.

[25] Guvernul spaniol se referă în această privință la considerentele (9) și (10) ale Directivei 2003/96, precum și la articolul 4 din aceasta.

[26] Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punctele 21 și 22).

[27] A se vedea în acest sens Hotărârea din 22 iunie 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punctul 46), și Concluziile noastre prezentate în cauza f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, punctele 49-51).

56. În al cincilea și ultimul rând, jurisprudența recentă a Curții referitoare la aplicarea Directivei 2003/96 pare să contravină aplicării unei rate diferențiate în funcție de teritoriu în cadrul aceluiași stat membru [28]. În fapt, deși Directiva 2003/96 recunoaște statelor membre posibilitatea de a introduce rate de impozitare diferențiate, reduceri și scutiri fiscale, jurisprudența Curții impune ca această putere discreționară de care dispun statele membre în temeiul dispozițiilor relevante din directiva menționată (inclusiv articolul 5) să fie exercitată cu respectarea dreptului Uniunii și a principiilor sale generale și în special cu respectarea principiului egalității de tratament [29]. Acest lucru reiese de altfel din însuși modul de redactare a articolului 5 din directiva menționată, care prevede în mod expres că impozitele diferențiate pot fi aplicate „[c]u condiția […] de a fi compatibile cu legislația [Uniunii]”.

57. Trebuie arătat în această privință că principiul egalității de tratament impune ca situații comparabile să nu fie tratate într-un mod diferit și ca situații diferite să nu fie tratate în același mod, cu excepția cazului în care un astfel de tratament este justificat în mod obiectiv [30]. Or, cu excepția ipotezei în care acest lucru ar fi justificat în mod obiectiv, ceea ce nu pare să fie cazul în prezenta cauză, situația *a priori* comparabilă a două persoane impozabile producătoare de uleiuri minerale în același stat membru ar putea să nu fie tratată în același mod dacă sunt obligate să suporte niveluri de impozitare diferite numai pe baza unui criteriu geografic, fără ca acest tratament să fie justificat în mod obiectiv.

58. În lumina tuturor considerațiilor care precedă, trebuie să se răspundă la întrebarea preliminară unică adresată de instanța de trimitere că Directiva 2003/96, în special articolul 5 din aceasta, trebuie interpretată în sensul că se opune ca statele membre să prevadă o rată regională diferențiată a accizei pe hidrocarburi care ar determina aplicarea unei impozitări regionale diferite pentru același produs și pentru aceeași utilizare, în afara cazurilor prevăzute în mod exhaustiv de această directivă.

V. Concluzie

59. Având în vedere considerațiile care precedă, propunem Curții să răspundă la întrebarea preliminară unică adresată de Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) după cum urmează:

Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității, în special articolul 5 din aceasta,

trebuie interpretată în sensul că

se opune ca statele membre să prevadă o rată regională diferențiată a accizei pe hidrocarburi care ar determina aplicarea unei impozitări regionale diferite pentru același produs și pentru aceeași utilizare, în afara cazurilor prevăzute în mod exhaustiv de această directivă.

[28] A se vedea Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă) (C-100/20, EU:C:2021:716, punctele 31-34).

[29] A se vedea în acest sens Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă) (C-100/20, EU:C:2021:716, punctul 31 și jurisprudența citată), și Concluziile avocatului general Szpunar prezentate în cauza Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă) (C-100/20, EU:C:2021:387, punctele 73 și 74).

[30] Hotărârea din 30 ianuarie 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punctul 37 și jurisprudența citată), și Hotărârea din 9 septembrie 2021, Hauptzollamt B (Reducere fiscală facultativă) (C-100/20, EU:C:2021:716, punctele 32-34).