

Cauza C-44/19

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

24 ianuarie 2019

Instanța de trimitere:

Tribunal Supremo (Spania)

Data deciziei de trimitere:

27 iunie 2018

Recurentă:

Repsol Petróleo, S.A.

Intimată:

Administración del Estado

RECURS [omissis]

[omissis]

TRIBUNAL SUPREMO [Curtea Supremă, Spania]

Secția de contencios administrativ

Camera a doua

Ordonanță [omissis]

[omissis] [compunerea instanței de trimitere]

Madrid, 27 iunie 2018

[omissis] [judecător raportor]

SITUAȚIA DE FAPT

[OR 2]

ÎN PRIMUL RÂND.— Litigiul principal, declanșat și soluționat în primă instanță prin hotărârea care este atacată prin prezentul recurs [omissis]

Procedura în primă instanță a fost inițiată de REPSOL PETRÓLEO, S.A. (denumită în continuare „Repsol”) și avea ca obiect decizia prin care s-a respins acțiunea administrativă în materie fiscală formulată de aceasta împotriva deciziei de impunere emise cu privire la acciza pe uleiurile minerale aferentă exercițiilor financiare 2007 și 2008, notificată acesteia.

Decizia de impunere a fost emisă ca urmare a regularizării autoconsumurilor de păcură și de gaz combustibil realizate în rafinăriile [Repsol] în cadrul procesului de producție a uleiurilor minerale sau a produselor energetice desfășurat în cadrul acestora; potrivit Administrației fiscale, regularizarea respectivă trebuia realizată prin raportare la proporția autoconsumurilor corespunzătoare produselor reziduale obținute, altele decât uleiurile minerale, în conformitate cu Legea nr. 38/1992 din 28 decembrie 1992 privind accizele (denumită în continuare „LIE”).

Repsol a susținut în principal, în cadrul procedurii în primă instanță, că regularizarea sau rectificarea efectuată prin decizia de impunere în litigiu încalcă articolul 21 alineatul (3) 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), deoarece se bazează pe o interpretare a articolului 47 alineatul 1 litera b) din LIE contrară dispoziției respective din directivă.

Argumentul principal invocat în susținerea acestei critici este că Administrația fiscală condiționează scutirea autoconsumului în litigiu de îndeplinirea unei cerințe neprevăzute de directivă și nici de LIE, și anume ca toate produsele generate de autoconsumuri să fie uleiuri minerale și, prin urmare, produse energetice.

Cu titlu subsidiar, Repsol a solicitat, în cazul în care nu se acceptă interpretarea sa privind articolul 21 alineatul (3) din directivă, sesizarea Curții de Justiție a Uniunii Europene cu o cerere de decizie preliminară. **[OR 3]**

Hotărârea atacată invocă supremația dreptului Uniunii și, plecând de la această premisă, au fost adoptate două decizii.

Pe de o parte, prin hotărâre s-a statuat că autoconsumurile de păcură și de gaz combustibil erau scutite de accize în proporția aferentă obținerii de produse care puteau fi calificate drept uleiuri minerale în sensul LIE, întrucât, având în vedere caracterul complet al procesului de producție constând în rafinarea țițeiului și a produselor petroliere, ar trebui aplicată așa-numita metodă a proporționalității în ceea ce privește autoconsumurile realizate.

Pe de altă parte, s-a statuat că accizarea autoconsumurilor respective, pe care Administrația fiscală a stabilit-o în privința produselor non-energetice, este legală.

ÎN AL DOILEA RÂND.– Motivarea hotărârii atacate în ceea ce privește impozitarea părții din autoconsumuri aferente obținerii altor produse decât uleiurile minerale [chiar dacă acestea sunt obținute în cadrul aceluiași proces de producție prin care se obțin produsele energetice pe care Repsol le introduce pe piață drept bunuri de consum].

1. Hotărârea respectivă are în vedere trei dispoziții:

– Articolul 47 alineatul 1 litera b) din LIE.

„Cazuri de scutire.

Sunt scutite de acciză operațiunile de autoconsum care implică: [...].

b) *utilizarea uleiurilor minerale drept combustibil în procesul de producție, în regim suspensiv, a uleiurilor minerale*”. **[OR 4]**

– Articolul 4 alineatul (3) din Directiva 92/81 a Consiliului din 19 octombrie 1992 privind armonizarea structurilor accizelor la uleiurile minerale (JO 1992, L 316, p. 12).

„(3) Consumul de uleiuri minerale în incinta unei întreprinderi care fabrică uleiuri minerale nu este considerat a fi un fapt generator în cazul în care consumul se realizează pentru producția respectivă.

Totuși, în cazul în care consumul vizează scopuri care nu au legătură cu producția respectivă, în special propulsia vehiculelor, acesta este considerat fapt generator”.

– Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, **care înlocuiește directiva menționată anterior.**

„(3) Consumul de produse energetice în incinta unei instituții care fabrică produse energetice nu este considerat a fi un fapt generator de impozit în cazul în care consumul constă în produse energetice produse în incinta instituției.

De asemenea, statele membre pot considera ca nefiind un fapt generator consumul de electricitate și alte produse energetice care nu sunt produse în incinta unei astfel de instituții și consumul de produse energetice și de electricitate în incinta unei instituții care produce combustibili destinați a fi utilizați pentru producerea electricității. În cazul în care consumul vizează scopuri care nu au legătură cu producerea de produse energetice, în special propulsia vehiculelor, acesta este considerat fapt generator care presupune impozitarea”.

2. Hotărârea atacată face trimitere la jurisprudența întemeiată pe dispozițiile articolului 47 alineatul 1 litera b) din LIE și ale articolului 4 alineatul (3) din

Directiva 92/81, potrivit căreia nu poate fi scutit de acciză (de faptul generator) autoconsumul de produse energetice realizat pentru obținerea altor produse decât uleiurile minerale [este citată, printre altele, hotărârea Tribunal Supremo [Curtea Supremă] din 16 septembrie 2010 – recursul nr. 5157/2005—, care reiterează jurisprudența stabilită **[OR 5]** prin hotărârile anterioare ale Tribunal Supremo [Curtea Supremă] din 8 iulie 2010 – recursul nr. 4779/2005 – și, respectiv, din 27 mai 2009 – recursul nr. 7096/2003].

3. Hotărârea atacată arată că, în raport cu Directiva 92/81 anterioară, noua Directivă 2003/96 nu conține modificări care să determine neaplicarea jurisprudenței existente și, prin urmare, întrucât compatibilitatea LIE cu Directiva 2003/96 este clară, nu se impune formularea unei cereri de decizie preliminară.

ÎN AL TREILEA RÂND.– *[omissis]* [pregătirea recursului și hotărârea prin care acesta este declarat admisibil] **[OR 6]**

ÎN AL PATRULEA RÂND.– *Recursul declarat de Repsol.*

1.– Cererile Repsol

Repsol solicită Tribunal Supremo [Curtea Supremă], cu titlu principal, să admită recursul și să anuleze hotărârea atacată și, de asemenea, să judece cauza și să o soluționeze în sensul anulării deciziei de impunere în ceea ce privește partea în care sunt supuse la plata accizei autoconsumurile realizate pentru obținerea de produse care nu pot fi considerate energetice în sensul Directivei 2003/96.

Cu titlu subsidiar, numai în cazul în care Tribunal Supremo [Curtea Supremă] consideră că, în conformitate cu articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, se impune accizarea consumului de păcură și de gaz combustibil în rafinării, pe care Administrația fiscală l-a atribuit obținerii altor produse decât cele energetice (articolul 2 din Directiva 2003/96), Repsol solicită sesizarea Curții **cu următoarea întrebare preliminară:**

„Este compatibilă cu dreptul Uniunii, în special cu articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, interpretarea articolului 47 alineatul 1 litera b) din LIE conform căreia partea din operațiunile de autoconsum de produse energetice realizate în cadrul unei rafinării, în urma cărora se obțin produse non-energetice, este supusă accizei pe uleiurile minerale?”

Având în vedere că sunt îndeplinite următoarele condiții:

- (i) *produsele energetice care fac obiectul autoconsumului au fost obținute chiar în cadrul rafinării;*
- (ii) *produsele respective sunt utilizate în rafinărie drept combustibil în procesul de fabricare, în regim suspensiv, a produselor energetice;*

- (iii) *autoconsumul acestor produse păstrează o legătură cu fabricarea de produse energetice în incinta întreprinderii, și*
- (iv) *în procesul de fabricație, în ansamblul său, se obțin nu numai produse energetice, ci și, cu caracter rezidual și în mod inevitabil și neintenționat, alte produse care nu sunt considerate [OR 7] produse energetice în sensul articolului 2 din Directiva 2003/96 (de exemplu, sulful eliminat de produsele energetice obținute prin procesul de fabricație respectiv)”*.

2.– Încălcările reglementărilor invocate în hotărârea atacată.

Acestea se referă la următoarele dispoziții:

- articolul 47 alineatul 1 litera b) din LIE și
- articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96.

3.– Argumentele invocate în susținerea încălcărilor respective.

Repsol invocă faptul că instanța de prim grad a interpretat în mod eronat articolul 47 alineatul 1 litera b) din LIE și articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, considerând că partea din autoconsumul de păcură și de gaz combustibil destinată obținerii de produse non-energetice trebuie să fie supusă accizei pe uleiurile minerale, iar această interpretare este eronată întrucât instanța respectivă a omis că finalitatea dispozițiilor menționate este de a impozita numai uleiurile minerale sau produsele energetice destinate consumului, iar nu și pe acelea a căror utilizare este necesară și imperativă în cadrul procesului de rafinare în vederea obținerii produselor energetice finite, chiar dacă în acest proces de fabricație se obțin în mod inevitabil alte produse non-energetice.

Ideea principală dezvoltată în susținerea acestei presupuse erori de interpretare este modul de redactare diferit al celor două directive, precum și modificarea normativă care rezultă în mod necesar. Aceasta se explică după cum urmează: [OR 8]

- articolul 4 alineatul (3) din Directiva 92/81 [omissis] [omissis] [textul articolului este citat anterior] impunea, în vederea excluderii consumului de uleiuri minerale din noțiunea de fapt generator, condiția expresă ca consumul menționat „*să se realizeze pentru producția respectivă*” (de uleiuri minerale).
- [din] articolul 21 alineatul (3) din noua Directivă 2003/96 [omissis] [textul articolului este citat anterior] trebuie să rezulte, conform recursului, că nu mai este necesar, pentru a determina autoconsumul scutit de acciză, să existe scopul expres menționat în directiva anterioară; în acest sens, este suficient numai ca respectivul consum să se realizeze în incinta unei întreprinderi producătoare. [OR 9]

- Repsol susține de asemenea că acest criteriu de interpretare a fost aplicat de Tribunal Superior de Justicia del País Vasco [Curtea Superioară de Justiție din Țara Bascilor, Spania] (hotărârea nr. 503/2016 din 16 noiembrie 2016; acțiunea în contencios-administrativ nr. 451/2015);
- această hotărâre a instanței regionale, la care face trimitere hotărârea atacată cu prezentul recurs, arată, în cuprinsul celui de al treilea motiv în drept, următoarele:

„Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 nu condiționează (în mod negativ) scutirea de acciză de realizarea autoconsumului de produse energetice în incinta unei întreprinderi producătoare în vederea obținerii de produse energetice, fără ca respectivul consum să poată fi realizat în alte scopuri, ci, invers, de faptul ca acesta să fie realizat în alte scopuri care să păstreze o legătură cu fabricarea de produse energetice. Ar fi absurd să se impună o asemenea condiție sau excepție de la regula scutirii, având în vedere că generarea (ad hoc, derivată sau reziduală) de produse non-energetice precum dioxidul de carbon sau sulful este inevitabilă în procesul unic și indivizibil de fabricare a produselor energetice prin intermediul autoconsumului acestora din urmă.

Nici articolul 4 alineatul (3) din Directiva 92/81 nu condiționează aplicarea regimului scutirii de acciză de legătura dintre autoconsumul de uleiuri minerale și fabricarea exclusivă a acestui tip de produse, ci de faptul că respectivul consum trebuie să se realizeze pentru producția respectivă, cu toate că, astfel cum a constatat și recurenta, dispoziția menționată este mai restrictivă în această privință decât articolul 21 alineatul (3) din [Directiva 2003/96].

Prin urmare, reglementarea comunitară aplicabilă în speță nu își propune să definească în mod negativ faptul generator prin relația cauză-efect dintre autoconsumul de produse energetice, în regim suspensiv, și rezultatul acestui consum, ci în funcție de destinația sau de finalitatea sa, determinată de legătura dintre autoconsum și generarea de produse energetice.

În concluzie, se impune anularea deciziilor de impunere atacate, deoarece acestea vizează autoconsumul de produse energetice (păcură și gaz combustibil) obținute în întreprinderea recurentei din Bizkaia [provincia Bizkaia, Spania] pentru generarea de noi produse de acest tip, în urma căreia rezultă și alte produse (sulf și dioxid de carbon) ”.

În cuprinsul celui de al cincilea motiv în drept al hotărârii respective se adaugă că:

„Hotărârile Tribunal Supremo [Curtea Supremă] din 17 septembrie 2010 (recursul nr. 4355/2005) și din 18 noiembrie 2010 (recursul nr. 3109/2007) se refereau la decizii de impunere privind exercițiile financiare 2000 și 2002, în care [OR 10] era aplicabilă Directiva 92/[81], iar nu Directiva 2003/96, și, având în vedere diferențele dintre regimurile scutirii de acciză a autoconsumului de uleiuri

minerale prevăzute [la articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 și la articolul 4 alineatul (3) din Directiva 92/81], cel prevăzut de Directiva 2003/96 fiind mai extins, cele două hotărâri nu pot constitui elemente decizionale în prezenta procedură, având numai o valoare orientativă.

Același lucru se poate susține și în legătură cu hotărârile pronunțate de Audiencia Nacional [Curtea Națională, Spania] [...], fără a se aduce atingere transpunerii motivării lor în prezenta cauză, având în vedere cele arătate mai sus cu privire la domeniul de aplicare mai larg al regimului scutirii de acciză prevăzut la articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96, comparativ cu cel instituit anterior la articolul 4 alineatul (3) din Directiva 92/81.

În concluzie, interpretarea articolului 47 alineatul 1 litera b) din [LIE] în conformitate cu sensul și cu domeniul de aplicare al articolului [21 alineatul (3)] coroborat cu articolul 2 alineatul (1) și [alineatul (4) litera (b)] din Directiva 2003/96 presupune aplicarea regimului scutirii de acciză invocat de recurentă în ceea ce privește autoconsumurile de păcură și de gaz combustibil legate de generarea de produse energetice (inclusiv asfaltul), dar și de altele non-energetice (sulf, dioxid de carbon), care au fost impozitate în temeiul deciziilor de impunere atacate”.

ÎN AL CINCILEA RÂND.– *Ordonanța [omissis] prin care se acordă părților un termen pentru prezentarea observațiilor lor privind oportunitatea formulării cererii de decizie preliminară.* [procedura internă și repetarea întrebării preliminare a cărei adresare este solicitată de recurentă]

[omissis] [OR 11] [omissis]

ÎN AL ȘASELEA RÂND.– *Argumentele părților.*

În observațiile sale, Repsol invocă faptul că formularea cererii de decizie preliminară este esențială pentru soluționarea recursului.

Abogado del Estado [reprezentantul statului], care a intervenit în recurs în numele și pe seama Administración General del Estado [Administrația Generală a Statului], intimată în recurs, se opune formulării cererii de decizie preliminară.

Acesta susține în principal că există o identitate substanțială între scutirea prevăzută la articolul 4 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 92/81 și cea conținută la articolul 21 alineatul (3) al doilea paragraf din Directiva 2003/96 și subliniază în acest sens că: „[î]n ambele cazuri, se consideră că există fapt generator dacă consumul se realizează în scopuri fără legătură cu producerea de produse energetice”.

ÎN DREPT

MOTIV UNIC.– *Rațiuni care, în opinia instanței de trimitere, determină formularea cererii de decizie preliminară.*

[OR 12]

I.— Pentru soluționarea chestiunilor invocate în cadrul prezentului recurs, instanța de trimitere trebuie să compare dispozițiile a două directive care au reglementat în mod succesiv aspectul în litigiu.

Articolul 4 alineatul (3) Directiva 92/81:

[*omissis*] [articol deja citat]

Articolul 21 alineatul (3) Directiva 2003/96:

[*omissis*] [articol deja citat]

II.— În urma acestei comparații, trebuie să se stabilească dacă schimbarea modului de redactare, care figurează în cea de a doua normă – Directiva 2003/96 – , sub aspectul omisiunii frazei „se realizează pentru producția respectivă”, trebuie considerată o modificare normativă care determină să se considere că nu sunt imposibile nici autoconsumurile de produse energetice aferente produselor finite care, fiind obținute în cadrul aceluiași proces de producție, nu pot fi calificate drept produse energetice. **[OR 13]**

Cu alte cuvinte, includerea expresă a propoziției „se realizează pentru producția respectivă” (de uleiuri minerale) permite să se considere că Directiva 92/81 califică drept consum care nu constituie fapt generator acel consum care îndeplinește următoarele cerințe: (a) să se realizeze în cadrul unui proces de fabricație a uleiurilor minerale, și (b) fiind vorba despre un proces de fabricație în urma căruia se obțin deopotrivă uleiuri minerale și alte produse care nu intră în această categorie, consumul respectiv care nu constituie fapt generator să se limiteze numai la cel aferent părții consumate proporțional imputabile părții din produse care intră în sfera noțiunii de ulei mineral.

Prin urmare, având în vedere că propoziția respectivă a fost eliminată și că aceasta acoperea o parte dintre consumurile pe care Directiva 2003/96 le califică drept fapt generator, și anume cele care „vizează scopuri care nu au legătură cu producerea de produse energetice”, se ridică întrebarea dacă noua reglementare a urmărit să excludă din noțiunea de fapt generator toate consumurile care au o oarecare legătură cu generarea de produse energetice, cu alte cuvinte atât acelea realizate în cadrul unei activități de producție din care rezultă exclusiv produse energetice, cât și cele realizate pentru producerea anumitor produse energetice în urma căreia se obțin în mod inevitabil alte tipuri de produse (reziduale).

Trebuie să se determine de asemenea dacă, având în vedere cele ce precedă, se impune modificarea și abandonarea jurisprudenței instanței de trimitere, potrivit căreia consumurile respective constituie fapt generator și sunt accizabile [printre altele, hotărârea Tribunal Supremo [Curtea Supremă] din [17] septembrie 2010, recursul nr. [4355/2005]].

III.— Fiind vorba, aşadar, despre interpretarea şi aplicarea unei dispoziţii de drept al Uniunii a cărei semnificaţie este îndoielnică pentru motivele prezentate mai sus şi având în vedere că este posibil ca interpretarea şi aplicarea respective să fie solicitate în numeroase litigii, instanţa de trimitere consideră că se justifică formularea cererii de decizie preliminară după cum este redată **[OR 14]** în dispozitiv, astfel încât Curtea să stabilească interpretarea corespunzătoare a noii Directive 2003/96 în legătură cu chestiunea în litigiu.

INSTANŢA HOTĂRĂŞTE:

În primul rând.— Suspendă procedura până la soluţionarea prezentei trimeri preliminare.

În al doilea rând.— Sesează Curtea de Justiţie a Uniunii Europene cu următoarea întrebare preliminară:

„Articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că permite impozitarea sub forma accizei speciale pe uleiurile minerale a operaţiunilor de autoconsum de produse energetice realizate în instalaţiile producătorului, proporţional cu produsele non-energetice obţinute?

Finalitatea acestei dispoziţii, care constă în scutirea de la impozitarea sub forma accizei a utilizării de produse energetice considerate necesară pentru obţinerea de produse energetice finite, împiedică, dimpotrivă, supunerea la plata accizei a părţii din autoconsumul respectiv care determină obţinerea altor produse non-energetice, chiar dacă aceasta este reziduală şi constituie o consecinţă inevitabilă a procesului de producţie însuşi?”

[omissis] **[OR 15]** [omissis] [semnături]