

**Processo C-833/21****Resumo do pedido de decisão prejudicial em aplicação do artigo 98.º, n.º 1, do Regulamento de Processo do Tribunal de Justiça****Data de entrada:**

31 de dezembro de 2021

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha)

**Data da decisão de reenvio:**

14 de dezembro de 2021

**Recorrente:**

Endesa Generación, S. A.

**Recorrido:**

Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha)

---

**Objeto do processo principal**

Liquidação do imposto sobre o carvão que tributa a sua utilização para a produção de energia elétrica.

**Objeto e fundamento jurídico do pedido de decisão prejudicial**

Pedido de interpretação, nos termos do artigo 267.º TFUE, do conceito de «razões de política ambiental» que figura no artigo 14.º, n.º 1, alínea a) da Diretiva 2003/96, no âmbito do imposto espanhol sobre o carvão utilizado para a produção de eletricidade.

**Questões prejudiciais**

1) A norma nacional espanhola que estabelece um imposto sobre o carvão destinado à produção de eletricidade é compatível com o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE quando, apesar de declarar ter como objetivo a

proteção do ambiente, tal finalidade não se reflete na estrutura do imposto, destinando-se a sua coleta ao financiamento dos custos do sistema elétrico?

2) Pode o objetivo ambiental considerar-se concretizado na estrutura do imposto pelo facto de se fixarem as taxas de tributação por referência ao poder calorífico do carvão utilizado na produção de eletricidade?

3) A finalidade ambiental é alcançada pelo simples facto de se criarem impostos sobre certos produtos energéticos não renováveis e de a utilização dos produtos considerados menos nocivos para o meio ambiente não estar sujeita a tributação?

### **Disposições de direito da União invocadas**

#### ***Diretiva 2003/96/CE do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade***

De acordo com o seu considerando 2, esta diretiva visa sujeitar a uma taxa mínima de tributação a eletricidade e os produtos energéticos, por exigências relacionadas com o funcionamento adequado do mercado interno.

A tributação da eletricidade é fixada sobre o consumo final, pelo que o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da diretiva prevê que os Estados devem isentar «produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade e eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade». O mesmo número permite aos Estados-Membros, por razões de política ambiental, sujeitar estes produtos a imposto, sem que tenham de respeitar os níveis mínimos de tributação estabelecidos na diretiva.

### ***Jurisprudência do TJUE***

No Acórdão de 7 de março de 2018, C-31/17, Cristal Union, o Tribunal de Justiça pronunciou-se sobre o carácter obrigatório das isenções previstas no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, declarando o seguinte:

«25 Assim, uma vez que o artigo 14.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 prevê estritamente as isenções obrigatórias que os Estados-Membros devem aplicar no âmbito da tributação dos produtos energéticos e da eletricidade [...], as suas disposições não podem ser interpretadas de forma extensiva, sob pena de privarem a tributação harmonizada instituída por esta diretiva de qualquer efeito útil.

26 Por conseguinte, como o Tribunal de Justiça já declarou, o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2003/96, na medida em que impõe aos Estados-Membros a isenção obrigatória dos produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade, prevê uma obrigação precisa e incondicional, de modo que

esta disposição confere aos particulares o direito a invocá-la perante os órgãos jurisdicionais nacionais [...].

27 Além disso, há que observar que, quando o legislador da União quis permitir aos Estados-Membros derrogar este regime de isenção obrigatória, previu-o de forma explícita, respetivamente no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96, nos termos do qual estes podem tributar os produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade por razões relacionadas com a proteção do ambiente, e no artigo 21.º, n.º 5, terceiro parágrafo, ao abrigo do qual os Estados-Membros que isentam a eletricidade produzida pelos pequenos produtores de eletricidade devem tributar os produtos energéticos utilizados para produzir esta eletricidade.»

No que se refere às condições a preencher por um imposto para que se considere que tem um objetivo específico, como o de prosseguir razões de política ambiental, o Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, referindo-se ao conceito idêntico contido no artigo 1.º, n.º 2 da Diretiva 2008/118, afirma que:

«37 No que respeita à primeira destas condições, única visada pelas questões colocadas, decorre da jurisprudência do Tribunal de Justiça que um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, não é uma finalidade meramente orçamental [...].

[...]

41 Para que a afetação predeterminada do produto de um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo permita considerar que esse imposto tem um motivo específico na aceção da mesma disposição, é preciso que o imposto em causa tenha por objeto, por si mesmo, assegurar a realização do motivo específico invocado e que, portanto, exista um vínculo direto entre a utilização das receitas do imposto e o referido motivo [...].

42 Na falta desse mecanismo de afetação predeterminada das receitas, um imposto que incide sobre produtos sujeitos a impostos especiais de consumo apenas pode ser considerado que tem um motivo específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se esse imposto for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente, à matéria coletável ou à taxa de tributação, de modo a influenciar o comportamento dos contribuintes num sentido que permita a realização do motivo específico invocado, por exemplo, tributando significativamente os produtos considerados para desencorajar o seu consumo [...].»

## Disposições de direito nacional invocadas

### *Ley 22/2005, de 18 de noviembre (Lei 22/2005, de 18 de novembro)*

Esta lei transpõe a Diretiva 2003/96/CE para o direito espanhol e cria um imposto sobre o carvão, mediante alteração da Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de impuestos especiales (Lei 38/1992, de 28 de dezembro de 1992, sobre os Impostos Especiais de Consumo), com introdução do Título III «Imposto Especial sobre o Carvão».

O facto gerador de imposto consiste na introdução no consumo do carvão, embora o artigo 79.º, n.º 3 da Lei 38/1992 isentasse do imposto as operações que constituíssem uma introdução no consumo de carvão quando impliquem a sua utilização na produção de energia elétrica e na cogeração de eletricidade e calor.

A base tributável do imposto é determinada por referência ao poder energético do carvão objeto das operações tributáveis, expresso em gigajoules, e a taxa era de 0,15 euros por gigajoule.

### *Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Lei 15/2012, de 27 de dezembro, relativa a medidas fiscais para a sustentabilidade energética)*

Esta lei aboliu a isenção, prevista no artigo 79.º, n.º 3 da Lei 38/1992, referente à utilização do carvão para produção de energia elétrica e cogeração de eletricidade e calor.

Do mesmo modo, esta Lei estabeleceu uma taxa de imposto de 0,65, embora, posteriormente e através do Real Decreto ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Real Decreto-Ley 9/2013, de 12 de julho, que estabelece medidas urgentes para garantir a estabilidade financeira do setor da energia elétrica), se tenha introduzido uma taxa reduzida de 0,15 por gigajoule para o carvão destinado ao uso profissional, desde que não seja utilizado em processos de cogeração e produção direta ou indireta de energia elétrica. O referido Real Decreto regulamentou a tributação do fornecimento de carvão a ser utilizado numa central de cogeração de energia elétrica e de energia térmica útil, aplicando as taxas de imposto acima referidas em função da percentagem de carvão a imputar à produção de eletricidade medida nos bornes dos alternadores e à energia térmica útil, conformando-se assim com a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia sobre este ponto.

A Lei 15/2012 estabeleceu, na sua segunda disposição adicional «Custos do sistema eléctrico», que, nas Leis dos Orçamentos Gerais do Estado de cada ano, se destinará ao financiamento dos custos do sistema eléctrico previstos na Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (Lei n.º 54/1997, relativa ao Setor Eléctrico), de 27 de novembro de 1997, o montante equivalente à soma i) da estimativa da coleta anual

que caiba ao Estado proveniente dos impostos e taxas incluídos nessa Lei e ii) das receitas estimadas do leilão de licenças de emisión de gases con efecto de estufa, num máximo de 500 millóns de euros.

No que se refere ao objetivo da Lei 15/2012, afirma-se, no seu preâmbulo, o seguinte: «A presente lei tem como objetivo harmonizar o noso regime fiscal con un uso máis eficiente e respeitador do ambiente e da sustentabilidade, valores que inspiran esta reforma fiscal, ficando assim en conformidade con os principios básicos que regem a política fiscal, de enerxía e, naturalmente, ambiental da Unión Europea.

Na sociedade de hoxe, o impacto crescente da produción e do consumo de enerxía na sustentabilidade ambiental require un quadro normativo e regulamentar que garanta a todos os agentes o bom funcionamento do modelo energético que contribua tamén para preservar o noso rico patrimonio ambiental.

O fundamento básico desta lei é o artigo 45.º da Constitución, unha disposición na cal a protección do noso medio ambiente constitui un dos principios orientadores das políticas sociais e económicas. Assim, un dos eixos da presente reforma fiscal é a internalización dos custos ambientais resultantes da produción de enerxía eléctrica e do almacenamento do combustible nuclear irradiado ou dos residuos radioactivos. Por iso, esta lei debe servir de estímulo para mellorar os nosos niveis de eficiencia energética, ao mesmo tempo que permite asegurar unha mellor xestión dos recursos naturais e continuar a progredir con o novo modelo de desenvolvemento sustentábel, tanto do punto de vista económico e social como ambiental.

A presente reforma contribuí, além disso, para a integración das políticas ambientais no noso regime fiscal, o que incluí tanto impostos ambientais específicos como a posibilidade de incorporar o elemento ambiental noutros impostos já existentes.

Os valores e objetivos constantes na presente lei têm unha vocación transversal e deben por iso estar na base da coerência das medidas setoriais, especialmente cando estas incidem sobre un sector con tanto impacto económico e ambiental n o país como é o sector energético.

Para o efecto, são regulados pola presente lei três novos impostos: o imposto sobre o valor da produción de enerxía eléctrica, o imposto sobre a produción de combustible irradiado e de residuos radioactivos resultantes da produción de enerxía nuclear, e o imposto sobre o almacenamento de combustible irradiado e de residuos radioactivos en instalacións centralizadas; é criada [a] taxa pola utilización das augas continentais para a produción de enerxía eléctrica; as taxas de tributación do gás natural e do carvão são alteradas e as isenções dos produtos energéticos utilizados na produción de enerxía eléctrica e na cogeração de electricidade e de calor útil são suprimidas [...].»

A Lei 15/2012 manteve as isenções do imposto sobre os hidrocarbonetos relativamente à produção de eletricidade em centrais elétricas ou à produção de eletricidade ou à cogeração de eletricidade e calor em centrais de produção combinada de calor e eletricidade, no que respeita aos combustíveis abrangidos pelo seu âmbito de aplicação, entre os quais gás natural e gasóleo.

*Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (Lei 54/1997, de 27 de novembro de 1997, relativa ao Setor Elétrico)*

Esta Lei regulava os custos e o financiamento do sistema elétrico.

*Retribuição das atividades do sistema elétrico*

No que respeita à retribuição da **atividade de produção**, prevê-se o seguinte:

- a) Com base no preço oferecido à entidade reguladora pelas diferentes unidades de produção, a retribuição da energia elétrica será fixada em função do preço marginal correspondente à oferta feita pela última unidade de produção cuja entrada no sistema tenha sido necessária para satisfazer a procura de energia elétrica.
- b) A garantia de potência que cada unidade de produção fornece, efetivamente, ao sistema será retribuída, definindo-se tendo em conta a disponibilidade comprovada e a tecnologia da instalação, tanto a médio e longo prazo como em cada período de programação, e o seu preço será determinado em função das necessidades de capacidade a longo prazo do sistema.
- c) Os serviços complementares à produção de energia elétrica necessários para garantir um fornecimento adequado ao consumidor serão retribuídos.

As centrais térmicas de produção de eletricidade a carvão recebem a retribuição da atividade de produção correspondente à potência garantida que cada unidade de produção fornece efetivamente à rede.

Em relação à **atividade de transporte**, a sua remuneração será fixada por regulamento e será determinada tendo em conta os custos de investimento, exploração e manutenção das instalações, bem como outros custos necessários para o desenvolvimento da atividade.

A retribuição da **atividade de distribuição** será fixada por regulamento e permitirá fixar a retribuição correspondente a cada sujeito com base nos seguintes critérios: custos de investimento, exploração e manutenção das instalações, energia encaminhada, modelo que caracteriza as áreas de distribuição, incentivos relativos à qualidade do abastecimento e à redução das perdas.

A retribuição da **atividade de comercialização** a ser paga pelos clientes sujeitos a tarifa será efetuada atendendo aos custos decorrentes das atividades consideradas

necessárias para o fornecimento de energia a tais consumidores, bem como, quando apropriado, aos associados aos programas de incentivo à gestão da procura. A retribuição dos custos de comercialização a consumidores elegíveis será a livremente acordada entre os comerciantes e os seus clientes.

#### *Custos do sistema elétrico*

São considerados **custos permanentes de funcionamento do sistema** i) os custos que, por força do desenvolvimento das atividades de fornecimento de energia elétrica, podem ser incluídos no sistema, ii) os custos reconhecidos ao operador do sistema e à entidade reguladora, e iii) os custos de funcionamento da Comissão Nacional do Sistema Elétrico.

Os prémios referidos no artigo 30.º, n.º 4 da presente lei são considerados **custos de diversificação e segurança do abastecimento**.

#### *Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Setor Eléctrico (Lei 24/2013, de 26 de dezembro, relativa ao Setor da Energia elétrica)*

A Lei 24/2013 estabeleceu no seu Título III «Sustentabilidade económica e financeira do sistema elétrico» um novo regime de retribuição das atividades destinadas à produção, distribuição e fornecimento de energia elétrica, que entrou em vigor em 28 de dezembro de 2013.

O artigo 14.º, n.º 5 prevê o seguinte:

«A retribuição da atividade de produção incorpora os seguintes elementos:

a) A energia elétrica negociada através dos mercados diários e intradiário é remunerada com base no preço resultante do equilíbrio entre a oferta e a procura de energia elétrica oferecida nos mesmos, resultante dos mecanismos que venham a ser estabelecidos.

A energia elétrica negociada através dos mercados de contratação bilateral, físicos ou a prazo, será remunerada com base no preço das operações firmes contratadas nos referidos mercados. Este elemento retributivo será definido considerando as perdas incorridas nas redes e os custos derivados das alterações do regime normal de funcionamento do sistema de ofertas.

b) Os serviços de ajustamento do sistema necessários para garantir o fornecimento adequado aos consumidores.

Será determinado por regulamento quais os serviços considerados serviços de ajustamento do sistema, bem como o seu regime retributivo, diferenciando-se os que são de carácter obrigatório dos que são facultativos.

c) Eventualmente, a retribuição pelo elemento de capacidade, a ser estabelecido por despacho do Ministro da Indústria, Energia e Turismo, que

permita dotar o sistema de uma margem de cobertura adequada e incentive a disponibilidade de energia gerível.

d) Eventualmente, a retribuição adicional a que se refere o n.º 6 da atividade de produção de energia elétrica desenvolvida nos sistemas elétricos dos territórios extra peninsulares.

e) Eventualmente, a retribuição específica a que se refere o n.º 7 da produção de energia elétrica a partir de fontes de energia renovável, de cogeração de alta eficiência e de resíduos.»

### **Apresentação sucinta dos factos e do processo principal**

- 1 A recorrente é uma empresa que produz energia elétrica através da utilização de carvão. A recorrente adquire carvão por via de uma sociedade do grupo que declara isentos do imposto sobre o carvão as remessas deste combustível adquiridas para revenda, na medida em que o facto gerador de imposto é o consumo.
- 2 Na sequência de uma inspeção, a autoridade tributária considerou que o facto gerador de imposto tinha ocorrido e que o imposto se tinha tornado exigível no momento em que a recorrente adquiriu as remessas de carvão a utilizar na produção de eletricidade e que a base tributável do imposto deveria ser determinada de acordo com o poder calorífico superior do carvão, independentemente da energia efetivamente aproveitada na produção de energia elétrica. Por estas razões, a autoridade tributária procedeu a uma nova liquidação do imposto e exigiu, à recorrente, um montante fiscal mais elevado e os juros de mora correspondentes.
- 3 A recorrente apresentou, a 7 de abril de 2016, uma reclamação administrativa junto do Tribunal Económico Administrativo Central [Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha (a seguir «TEAC»)] contra a decisão de liquidação do imposto sobre o carvão, para o ano de 2013, contestando i) a base tributável determinada com base no poder calorífico superior do carvão, uma vez que, na sua opinião, esta deveria ser determinada tendo em conta, unicamente, o poder calorífico efetivamente aproveitado na produção de eletricidade, ii) a tributação de 268 717,98 toneladas de carvão que a sociedade do grupo tinha declarado isentas em 2011 por se destinarem a revenda, e que foram subsequentemente utilizadas pela recorrente na produção de eletricidade, e iii) a conformidade com o Direito da União do imposto sobre o carvão utilizado para a produção de energia elétrica.
- 4 Com a sua Decisão de 28 de março de 2019, o TEAC i) recusou ter em consideração o poder calorífico inferior do carvão na determinação da base tributável do imposto sobre o carvão, ii) considerou que não havia dupla tributação na tributação de remessas de carvão anteriormente declaradas isentas por se destinarem a revenda quando o comprador as utiliza para autoconsumo na



produção de eletricidade, facto este gerador de imposto sobre o carvão, e iii) não se pronunciou sobre a conformidade, com o Direito da União, da Lei 15/2012 de 27 de dezembro, relativa a Medidas Fiscais para a Sustentabilidade Energética, que aboliu a isenção do imposto sobre o carvão utilizado para a produção de energia elétrica.

- 5 A recorrente interpôs um recurso contencioso administrativo no órgão jurisdicional de reenvio, levantando questões idênticas às apresentadas na reclamação administrativa e solicitando que se submeta uma questão prejudicial sobre a compatibilidade da Lei 15/2012 com o Direito da União.

### **Argumentos essenciais das partes no processo principal**

- 6 Os argumentos das partes estão expostos nas posições que estas adotaram no processo administrativo.

### **Apresentação sucinta da fundamentação do pedido de decisão prejudicial**

- 7 O órgão jurisdicional de reenvio chegou à conclusão de que se a taxa de tributação depender da energia calorífica gerada pela utilização do carvão, medida em gigajoules, não há razão para apenas considerar a que é efetivamente utilizada na produção de eletricidade. Considera, igualmente, que o facto gerador de imposto ocorreu no momento em que a recorrente adquiriu o carvão da sociedade do grupo, que se destinava à produção de energia elétrica.
- 8 O órgão jurisdicional de reenvio apresenta dúvidas quanto à conformidade do imposto sobre a utilização de carvão para a produção de eletricidade previsto no Direito Espanhol com uma norma europeia que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade.
- 9 Caso se considere que o imposto sobre o carvão, cobrado sobre o utilizado na produção de eletricidade, não tem finalidade ambiental – na aceção do artigo 14.º, n.º 1 da Diretiva 2003/96/CE – a lei espanhola seria incompatível com o Direito da União e a liquidação efetuada pela autoridade fiscal estaria incorreta.
- 10 Em particular, o órgão jurisdicional de reenvio apresenta sérias dúvidas quanto à natureza da finalidade deste imposto, uma vez que para que um imposto tenha um objetivo específico, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), não pode ter uma finalidade exclusivamente orçamental, que consista em financiar os custos do sistema elétrico espanhol. Esta finalidade orçamental depreende-se do facto de a própria Lei 15/2012 prever expressamente que uma estimativa da coleta anual dos impostos incluídos nesta lei se destinará, nos termos das Leis dos Orçamentos Gerais do Estado, a financiar os custos do sistema elétrico previstos no artigo 16.º da Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (Lei n.º 54/1997, relativa ao Setor Eléctrico), de 27 de novembro de 1997.

- 11 O objetivo ambiental referido no preâmbulo da Lei 15/2012 não se reflete na estrutura do imposto, nem a respetiva coleta se destina a reduzir o impacto ambiental proveniente da utilização do carvão para a produção de energia elétrica. Por outro lado, o facto de se sujeitar à tributação a utilização, na produção de eletricidade, de um produto energético muito poluente não parece satisfazer as condições necessárias para que uma taxa tenha um objetivo específico tendo em conta o sistema marginalista de fixação dos preços do mercado da eletricidade e o facto de as centrais térmicas de carvão não estarem excluídas das retribuições para garantia de produção que contribuem para a sua sustentabilidade económica e financeira.

DOCUMENTO DE TRABALHO