

Cauza C-743/22**Rezumatul cererii de decizie preliminară întocmit în temeiul articolului 98 alineatul (1) din Regulamentul de procedură al Curții de Justiție****Data depunerii**

1 decembrie 2022

Instanța de trimitere:

Tribunal Supremo (Spania)

Data deciziei de trimitere:

15 noiembrie 2022

Recurentă:

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

Intimată:

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

Obiectul procedurii principale

Acciza pe uleiuri minerale – Cotă de impozitare regională – Cerere de rectificare a declarațiilor de impunere și de rambursare a veniturilor percepute fără a fi datorate, ca urmare a încălcării dreptului Uniunii – Cerere formulată de persoana impozabilă asupra căreia s-a repercutat în mod legal taxa – Cale procedurală – Dovadă privind îmbogățirea fără justă cauză

Obiectul și temeiul juridic al trimiterii preliminare

Cerere de decizie preliminară – Articolul 267 TFUE – Compatibilitatea unei dispoziții naționale cu Directiva 2003/96/CE – Cotă de impozitare limitată la teritoriul unei comunități autonome

Întrebarea preliminară

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 unei norme naționale precum articolul 50 *ter* din Legea 38/1992 din 28 decembrie 1992 privind accizele, care autoriza comunitățile autonome să stabilească, în legătură cu același produs, cote diferite ale accizei pe uleiurile minerale în funcție de teritoriu?

Jurisprudența și dispozițiile de drept al Uniunii

Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității: articolele 4, 5 și 6

Hotărârea din 2 octombrie 2003, Weber's Wine World și alții, C-147/01, EU:C:2003:533, punctele 115 și 116

Hotărârea din 14 iunie 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punctele 29 și 30

Hotărârea din 6 octombrie 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, punctul 17

Hotărârea din 20 octombrie 2011, Danfoss și Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674

Hotărârea din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții, C-398/09, EU:C:2011:540, punctul 20.

Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții, C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 22.

Auto de 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punctul 40.

Hotărârea din 25 octombrie 2012, Comisia/Franța, C-164/11, nepublicată, EU:C:2012:665.

Hotărârea din 14 ianuarie 2021, Comisia/Italia (Contribuție la achiziția de carburanți), C-63/19, EU:C:2021:18.

Hotărârea din 25 iulie 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

Dispozițiile de drept național invocate

Legea 38/1992 din 28 decembrie 1992 privind accizele, astfel cum a fost modificată prin Legea privind bugetul general de stat pentru anul 2012

Articolul 50 *ter*:

„1. Comunitățile autonome pot stabili o cotă regională a accizei pe uleiuri minerale pentru a impozita suplimentar produsele [...] consumate pe teritoriile lor. Aplicarea cotei 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. Cota de impozitare regională aplicabilă este cea corespunzătoare comunității autonome pe teritoriul căreia are loc consumul final al produselor impozitate. [...]

3. Persoanele impozabile [proprietari ale unităților din care se efectuează reexpedierea produselor destinate teritoriului unei alte comunități autonome decât cea în care sunt situate] au dreptul de a deduce, din cotele datorate [...], orice cote corespunzătoare aplicării cotei regionale pe care au achitat-o anterior în urma repercutării sale sau care au fost incluse în preț. În cazul în care valoarea cotelor deductibile depășește, în fiecare perioadă fiscală, valoarea cotelor datorate, persoana impozabilă are dreptul la rambursarea sau la compensarea diferenței în condițiile prevăzute de lege. [...]

Acest articol a fost abrogat începând de la 1 ianuarie 2019 în temeiul Legii privind bugetul general de stat pentru anul 2018, astfel încât cota de impozitare regională a fost integrată în cota 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”.

Legea 22/2009 din 18 decembrie 2009 de reglementare a sistemului de finanțare al comunităților autonome (versiunea în vigoare începând din anul 2013)

Articolul 44: „Veniturile provenite din cota regională a accizei pe uleiuri minerale obținute pe un anumit teritoriu se transferă comunității autonome respective.”

În temeiul celei de a șaptea dispoziții tranzitorii din această lege, tranșa regională a accizei pe uleiuri minerale a înlocuit tranșa regională a fostei taxe pe vânzările cu amănuntul ale anumitor uleiuri minerale, care a fost eliminată la 31 decembrie 2012.

Regulamentul general de punere în aplicare a Legii 58/2003 din 17 decembrie 2003 privind Codul Fiscal General în materia revizuirii pe cale administrativă (aprobat prin Decretul regal nr. 520/2005 din 13 mai 2005)

Articolul 14: „1. Următoarele persoane sau entități au dreptul de a solicita rambursarea plăților nedatorate:

[...]

c) Atunci când plata nedatorată se referă la taxe pentru care există o obligație legală de repercutare, [...] persoana sau entitatea asupra căreia au fost repercutate.

2. Următoarele persoane sau entități au dreptul de a obține rambursarea plăților declarate nedatorate:

c) Persoana sau entitatea asupra căreia s-au repercutat taxele, atunci când plata nedatorată se referă la taxe care ar trebui să fie repercutate în mod legal asupra altor persoane sau entități. [...]"

Prezentare succintă a situației de fapt și a procedurii principale

- 1 Entitatea DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. (denumită în continuare „DISA”) a solicitat administrației fiscale spaniole (denumită în continuare „autoritatea fiscală”) rectificarea declarațiilor de impunere depuse de diferite persoane supuse accizei pe uleiuri minerale (denumită în continuare „IEH”) pentru exercițiile fiscale 2013-2015, în calitate de persoană impozabilă asupra căreia s-au repercutat în mod legal cotele declarate ale taxei respective, în ceea ce privește tranșa regională, precum și rambursarea sumelor plătite cu acest titlu, considerând că respectiva tranșă regională era contrară dreptului Uniunii Europene.
- 2 Cererile respective au fost respinse de autoritatea fiscală, în temeiul unor decizii care au fost atacate de DISA în fața Tribunal Económico-Administrativo Central [Tribunalul Economico-Administrativ Central], care a respins cererea sa printr-o decizie implicită. DISA a declarat apel la Audiencia Nacional [Curtea Națională] împotriva hotărârii implicite menționate anterior, care a fost respins prin hotărârea din 25 noiembrie 2020. DISA a declarat recurs împotriva acestei din urmă hotărâri în fața Tribunal Supremo [Curtea Supremă], care este instanța de trimitere.
- 3 În ceea ce privește contextul litigiului principal, acesta este doar unul dintre numeroasele recursuri aflate pe rolul Tribunal Supremo [Curtea Supremă], care sunt îndreptate împotriva tranșei regionale a IEH, și anume a cotei de impozitare aplicabile pe teritoriul unei comunități autonome, fiind considerată contrară dreptului Uniunii Europene. În ceea ce privește *chestiunea privind cine poate solicita autorității fiscale rambursarea plăților nedatorate provenite dintr-o taxă pentru motivul că este contrară dreptului Uniunii Europene și prin ce tip de procedură*, în unele dintre recursurile respective, rambursarea veniturilor percepute fără a fi datorate a fost solicitată în fața autorității fiscale de către terți din afara raportului juridic-fiscal care susțineau, în calitate de cumpărători de combustibil, că au suportat sarcina fiscală prin creșterea prețului. În procedura de recurs nr. 1908/20, instanța a considerat că cererea respectivă era admisibilă, în timp ce, în schimb, în procedura de recurs nr. 1902/21, instanța s-a pronunțat diferit, considerând că terțul din afara raportului juridic-fiscal nu putea iniția procedura fiscală pentru rambursarea plăților nedatorate, ci trebuia să introducă o acțiune civilă împotriva vânzătorului sau, dacă era cazul, să solicite angajarea răspunderii statului pentru încălcarea dreptului Uniunii Europene dacă putea dovedi legătura de cauzalitate dintre norma fiscală și prejudiciul economic suferit.
- 4 Instanța de trimitere amintește că, deși, potrivit Curții de Justiție a Uniunii Europene, statul membru este obligat să ramburseze impozitele percepute cu

încălcarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 14 iunie 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, punctul 29), este adevărat de asemenea că dreptul Uniunii nu reglementează procedurile prin intermediul cărora se poate obține rambursarea respectivă, revenind fiecărui stat membru sarcina să prevadă condițiile în care aceste cereri pot fi efectuate, aceste condiții trebuind să respecte principiile echivalenței și efectivității (Hotărârea *Mytravel*, C-291/03, punctul 17), chestiuni care nu sunt în discuție în prezentul recurs. Ca o expresie a acestei autonomii procedurale, în Spania, articolul 14 din RRVA conferă persoanei asupra căreia s-a repercutat în mod legal taxa nedatorată, ca parte integrantă a raportului juridic-fiscal, *dreptul de a solicita și de a obține* rambursarea sumelor achitate. DISA are calitatea de entitate asupra căreia a fost repercutat în mod legal IEH de către alte persoane impozabile, și, prin urmare, din perspectiva legislației spaniole, are calitate procesuală activă pentru a solicita – în fața autorității fiscale – atât rectificarea declarației de impunere, cât și rambursarea sumelor repercutate și, dacă este cazul, pentru a *obține* rambursarea, dacă sunt îndeplinite condițiile prevăzute de legislație și de jurisprudență, prin intermediul procedurii fiscale de rambursare a veniturilor percepute fără a fi datorate.

- 5 Această concluzie nu este repusă în discuție de trimiterea efectuată de Abogado del Estado la cererea de decizie preliminară formulată de o instanță italiană, care a dat naștere cauzei C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA/A2A Energia SpA și alții*, care, în opinia sa, ar trebui să conducă la suspendarea judecării prezentului recurs fără a fi necesar să se formuleze o cerere de decizie preliminară până la soluționarea de către Curte a îndoielilor instanței italiene. Or, în cauza respectivă, unui consumator final i se refuză dreptul de a solicita direct rambursarea taxei plătite statului în mod nedatorat, acesta având doar posibilitatea să introducă o acțiune civilă împotriva persoanei impozabile. Or, Curtea a recunoscut în jurisprudența sa că, odată ce s-a dovedit că taxa a fost repercutată asupra consumatorului final (cumpărătorul), statul membru poate, în principiu, să respingă cererea de rambursare a taxei formulată de acesta, pentru motivul că nu cumpărătorul respectiv este cel care a plătit taxa către autoritățile fiscale, cu condiția ca acesta – în cazul în care suportă efectiv sarcina financiară – să poată, în conformitate cu dreptul național, să introducă o acțiune civilă împotriva persoanei impozabile (sau împotriva persoanei care reține taxa) și cu condiția ca repararea de către aceasta din urmă a prejudiciului suferit de cumpărător să nu fie imposibilă în practică sau excesiv de dificilă – în special în cazul insolvenței persoanei impozabile –, caz în care cumpărătorul are posibilitatea de a-și îndrepta cererea de rambursare direct împotriva autorităților fiscale (Hotărârea din 20 octombrie 2011, *Danfoss A/S*, C-94/10). Revine exclusiv instanței naționale sarcina de a aprecia dacă această acțiune civilă, în definitiv, dacă procedura civilă națională, face imposibilă sau excesiv de dificilă exercitarea acestui drept.
- 6 În ceea ce privește îndoielile referitoare la *principiul îmbogățirii fără justă cauză ca derogare de la obligația de rambursare a taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii*, deși DISA susține că reglementarea spaniolă, și anume articolul 14 din RRVA, nu impune prezentarea vreunei dovezi în sensul că rambursarea taxei nelegale nu va determina îmbogățirea fără justă cauză a acesteia, instanța de

trimitere amintește jurisprudența Curții în această privință, potrivit căreia repercutarea directă a taxei nedatorate asupra cumpărătorului reprezintă singura excepție de la dreptul la rambursarea taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii, instanța de trimitere reamintește jurisprudența Curții de Justiție în această privință, potrivit căreia repercutarea directă a taxei nedatorate asupra cumpărătorului reprezintă singura excepție de la dreptul la rambursarea taxelor percepute cu încălcarea dreptului Uniunii (Ordonanța din 6 septembrie 2011, Lady & Kid și alții, C-398/09, EU: C:2011:540, punctul 20). Astfel, rambursarea către operator a cuantumului taxei pe care l- a perceput deja de la cumpărător ar echivala cu acordarea unei plăți duble, care ar putea fi calificată drept îmbogățire fără justă cauză, fără ca prin aceasta să fie remediate consecințele pe care caracterul nelegal al taxei le are asupra cumpărătorului (Hotărârea din 14 ianuarie 1997, Comateb și alții, C-192/95-C-218/95, EU:C:1997:12, punctul 22). Pe de altă parte, autoritățile și instanțele naționale au obligația de a evita îmbogățirea fără justă cauză, inclusiv în lipsa unor dispoziții în această privință în dreptul național (Ordonanța din 7 februarie 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, punctul 40).

- 7 Or, având în vedere că repercutarea efectivă, totală sau parțială, depinde de o serie de elemente specifice fiecărei tranzacții comerciale și că reprezintă, în definitiv, o chestiune de fapt care trebuie să fie examinată de instanța națională, nu este necesar să se adreseze o întrebare preliminară cu privire la principiul îmbogățirii fără justă cauză – sub aspectul împiedicării obligației de rambursare –, care va fi apreciat în mod corespunzător în cadrul hotărârii prin care se va soluționa prezentul recurs, având în vedere circumstanțele specifice ale cauzei și jurisprudența bogată a Curții cu privire la acest aspect.

Principalele argumente ale părților din procedura principală

- 8 În susținerea cererilor sale, DISA arăta că cota de impozitare regională a IEH prevăzută la articolul 50 *ter* din Legea 38/1992 privind accizele, în vigoare de la 1 ianuarie 2013, era contrară dreptului Uniunii, deoarece contravenea anumitor dispoziții ale Directivei 2003/96. În special, potrivit DISA, sarcina fiscală a accizei trebuie să fie identică pentru fiecare produs și pentru fiecare utilizare pe întreg teritoriul național, fiind interzise disparitățile regionale. În opinia sa, din articolul 5 din Directiva 2003/96 rezultă că statele membre pot aplica cote diferențiate ale accizelor numai în cazurile pe care le enumeră în mod explicit, iar nu în alte cazuri. Conform DISA, integrarea acestei cote de impozitare regionale a IEH în cota națională specială, odată cu abrogarea articolului 50 *ter* din Legea privind accizele începând cu 1 ianuarie 2019, ca urmare a unei plângeri depuse la Comisie, constituie o recunoaștere tacită de către legiuitor a faptului că cotele regionale diferențiate ale IEH erau contrare dreptului Uniunii. DISA susține de asemenea că, potrivit fostului director general al Direcției Generale Fiscalitate și Uniune Vamală din cadrul Comisiei Europene, domnul Michel Aujean, „în această situație, pe baza informațiilor disponibile, s-ar părea că principiul fundamental al unității accizelor armonizate nu ar fi respectat în cazul diferențierii

regionale a acestor taxe” (citată în *Raportul privind reforma sistemului de finanțare a comunităților autonome. Comisia pentru studiul și propunerea unui nou sistem de finanțare pentru comunitățile autonome aplicabil începând cu anul 2002*). DISA susține de asemenea că se pot extrapola la prezenta cauză aspectele reținute de Curte în Hotărârea din 25 octombrie 2012 pronunțată în cauza C-164/11, Comisia/Franța, în care aceasta a statuat că Franța nu și-a îndeplinit obligațiile care îi reveneau în temeiul Directivei 2003/96 ca urmare a menținerii unei cote de impozitare regionale susceptibile să conducă la disparități în ceea ce privește prețul energiei electrice. În sfârșit, DISA susține că *principiul uniformității naționale* guvernează aplicarea armonizată a accizelor și impune ca sarcina fiscală să fie identică pentru fiecare produs și pentru fiecare utilizare pe întreg teritoriul național, fără disparități regionale, făcând trimitere la Concluziile avocatului general Jean Richard de la Tour prezentate în cauza C-63/19.

- 9 Având în vedere efectele dreptului Uniunii asupra prezentului litigiu, instanța de trimitere a invitat părțile să se pronunțe, în esență, cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a cotei de impozitare regionale a IEH în lumina Directivei 2003/96, din diferite perspective.
- 10 În răspunsul său, DISA a susținut, pe scurt, că nu era necesar să se formuleze o cerere de decizie preliminară, deoarece, potrivit jurisprudenței Curții, cota de impozitare regională a IEH era contrară articolului 5 din Directiva 2003/96, coroborat cu articolele 4, 14, 15, 15, 17 și 19 din această directivă, deoarece o cotă diferențiată (în funcție de comunitatea autonomă) era contrară *principiului uniformității naționale*, conform căruia cota de impozitare în domeniul accizelor trebuie să fie identică pentru fiecare produs și pentru fiecare utilizare pe întreg teritoriul național, fără disparități regionale.
- 11 La rândul său, Administración del Estado [Administrația Statului] a susținut că nu era necesar să se formuleze o cerere de decizie preliminară, deoarece, în primul rând, problema compatibilității cotei de impozitare regionale a IEH cu dreptul Uniunii nu a făcut obiectul unei discuții în cadrul recursului și nici în primă instanță, și că este o chestiune ipotetică, în al doilea rând, nici din articolul 5 din Directiva 2003/96, nici dintr-o altă dispoziție din această directivă, nici din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE nu rezultă că este necesară stabilirea unor cote de impozitare uniforme în fiecare stat, ci doar a unor cote minime de impozitare, în al treilea rând, stabilirea cotei de impozitare regionale este o manifestare a autonomiei politice, sub aspectul său financiar, garantată comunităților autonome de Constituția spaniolă și protejată de articolul 4 alineatul (2) TFUE și, în al patrulea rând, buna funcționare a pieței interne nu este compromisă ca urmare a stabilirii de către comunitățile autonome a unor cote de impozitare regionale pentru a impozita, în mod suplimentar, unele dintre produsele menționate la articolul 50 *ter* din Legea privind accizele.

Prezentare succintă a motivării trimiterii preliminare

- 12 Instanța de trimitere are îndoieli cu privire la compatibilitatea cu dreptul Uniunii a tranșei regionale a IEH.
- 13 În cadrul recursurilor formulate în aceeași materie, niciuna dintre instanțe nu s-a pronunțat în această privință, dezbaterile concentrându-se întotdeauna pe corectitudinea căii procedurale alese pentru a efectua rambursarea veniturilor percepute în mod nedatorat. În hotărârea sa din 25 noiembrie 2020, care a fost atacată cu recurs, Audiencia Nacional [Curtea Națională] a recunoscut oportunitatea formulării unei cereri de decizie preliminară pentru a soluționa îndoielile juridice cu privire la interpretarea Directivei 2003/96, dar s-a limitat să respingă cererea de rambursare a cotelor achitate de DISA pentru motivul că recurenta nu a dovedit că nu repercutase sumele respective asupra altor persoane, ceea ce ar fi împiedicat o îmbogățire fără justă cauză. Citând Hotărârea Curții din 2 octombrie 2003, *Weber's Wine World și alții*, C-147/01, Audiencia Nacional [Curtea Națională] a precizat în hotărârea sa că „deși jurisprudența Curții de Justiție a Uniunii Europene se opune existenței unor specialități în procedurile de rambursare a impozitelor contrare dreptului Uniunii Europene și stabilirii unor prezumții de repercutare a taxei sau unor cerințe de probă care fac imposibilă sau foarte dificilă dovedirea sa, apreciem că cererea reclamantei nu poate fi admisă deoarece aceasta nu adoptă o poziție procesuală corectă și transparentă atunci când solicită rambursarea unei taxe de ordinul milioanelei fără a depune măcar un minim efort pentru a dovedi că aceasta nu presupune pentru ea o îmbogățire fără justă cauză, furnizând instanței informații concrete cu privire la operațiunile efectuate de la intrarea în vigoare a cotei regionale, la evoluția prețurilor carburanților în perioada de valabilitate a acesteia sau, dacă este cazul, la scăderea profiturilor ca urmare a reducerii volumului de vânzări în urma repercutării sarcinii fiscale asupra cumpărătorului”.
- 14 Contrar susținerilor Abogado del Estado, prezenta întrebare preliminară nu este una ipotetică. Astfel, DISA a solicitat, încă din faza administrativă, rambursarea cotelor pe care le-a achitat cu titlu de „tranșă regională” a IEH, pentru motivul că acestea erau contrare dreptului Uniunii, cerere pe care a menținut-o și a introdus-o în fața Audiencia Nacional [Curtea Națională] și în fața Tribunal Supremo [Curtea Supremă]. Mai mult, autoritatea fiscală a recunoscut că DISA avea calitate procesuală activă pentru a solicita rambursarea prin intermediul unei proceduri fiscale, deoarece avea calitatea de persoană impozabilă asupra căreia se repercuta taxa. Cu toate acestea, instanța de recurs a fost cea care, pentru prima dată, a pus la îndoială calitatea procesuală activă a DISA pentru a solicita o astfel de rambursare, considerând că, întrucât nu a dovedit faptul că nu a repercutat sarcina fiscală asupra cumpărătorilor de combustibil (prin intermediul prețului), aceasta ar putea să se îmbogățească fără justă cauză. Pe de altă parte, Tribunal Supremo [Curtea Supremă] trebuie să cunoască interpretarea anumitor dispoziții ale Directivei 2003/96 care, în opinia celor care au solicitat rambursarea veniturilor, justifică caracterul nelegal al „tranșei regionale” a IEH. În ceea ce privește prezentul recurs, calitatea procesuală activă a DISA pentru a solicita rambursarea veniturilor percepute fără a fi datorate prin intermediul procedurilor fiscale relevante trebuie să fie stabilită în conformitate cu dreptul național, în temeiul

principiului autonomiei procedurale, și s-a statuat deja că această calitate nu i se poate refuza.. Efectele care pot decurge din principiul îmbogățirii fără justă cauză, considerat ca o derogare de la obligația de rambursare, și aspectele legate de sarcina dovedirii lor, care, în orice caz, au fost deja suficient de bine clarificate de către Curte, constituie o chestiune diferită.

- 15 Având în vedere hotărârile pronunțate de Curte, care au fost invocate de părți pentru a contesta necesitatea formulării unei cereri de decizie preliminară, în special cele pronunțate în cauzele C-164/11 și C-63/19, instanța de trimitere consideră că din jurisprudența Curții nu rezultă cu claritate dacă articolul 5 din Directiva 2003/96 se opune posibilității, pe teritoriul unui stat membru și în domeniul impozitării produselor energetice și a electricității, de a stabili – și în ce condiții – cote de impozitare diferențiate în funcție de teritoriu pentru același produs. Or, rezultatul litigiului depinde de această interpretare.

DOCUMENT DELUCRAT