

**Processo C-743/22****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:**

1 de dezembro de 2022

**Órgão jurisdicional de reenvio:**

Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha)

**Data da decisão de reenvio:**

15 de novembro de 2022

**Recorrente:**

DISA SUMINISTROS Y TRADING, S. L. U.

**Recorrida:**

Agencia Estatal de la Administración Tributaria

---

**Objeto do processo principal**

Imposto especial de consumo sobre os óleos minerais – Taxa regional de imposto – Pedido de retificação de autoliquidações e de repetição do indevido por não conformidade com o direito da União – Pedido apresentado pelo sujeito passivo sobre quem o imposto é legalmente repercutido – Via processual – Prova do enriquecimento sem causa

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

Pedido de decisão prejudicial de interpretação – Artigo 267.º TFUE – Compatibilidade de uma disposição nacional com a Diretiva 2003/96/CE – Taxa de imposto limitada ao território de uma Comunidade Autónoma

**Questão prejudicial**

Deve a Diretiva 2003/96/CE de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, em particular

o seu artigo 5.º, ser interpretada no sentido de que se opõe a uma norma nacional, como o artigo 50.º-B da Lei n.º 38/1992, de 28 de dezembro, relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que autorizava as Comunidades Autónomas a fixar para um mesmo produto taxas do Imposto Especial de Consumo sobre Óleos Minerais diferenciadas em função do território?

### **Jurisprudência e 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: Artigos 4.º, 5.º e 6.º

Acórdão de 2 de outubro de 2003, Weber's Wine World e o., C-147/01, EU:C:2003:533, n.ºs 115 e 116.

Acórdão de 14 de junho de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, n.ºs 29 e 30.

Acórdão de 6 de outubro de 2005, MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:591, n.º 17.

Acórdão de 20 de outubro de 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674.

Acórdão de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 20.

Acórdão de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 22.

Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 40.

Acórdão de 25 de outubro de 2012, Comissão/França, C-164/11, não publicado, EU:C:2012:665.

Acórdão de 14 de janeiro de 2021, Comissão/Itália (Contribuição para a compra de carburantes), C-63/19, EU:C:2021:18.

Acórdão de 25 de julho de 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587.

### **Disposições de direito nacional invocadas**

Ley 38/1992 de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, en su versión modificada por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012 (Lei 38/1992 de 28 de dezembro, relativa aos Impostos Especiais de Consumo, conforme alterada pela Lei relativa ao Orçamento Geral do Estado para 2012

Artigo 50.º-B:

«1. As Comunidades Autónomas podem fixar uma taxa de imposto autonómica do Imposto sobre os Óleos Minerais, a fim de tributar de forma suplementar os produtos [...] consumidos nos seus respetivos territórios. A aplicação da taxa de imposto autonómica efetua-se em conformidade com as disposições da presente lei e com os limites e condições previstos na regulamentação relativa ao financiamento das Comunidades Autónomas.

2. A taxa de imposto autonómica aplicável é a correspondente à Comunidade Autónoma em cujo território se efetua o consumo final dos produtos tributados. [...]

3. Os sujeitos passivos [proprietários dos estabelecimentos de onde são reexpedidos os produtos com destino ao território de uma Comunidade Autónoma diferente daquela em que se encontram] têm o direito de deduzir, dos impostos devidos [...], os montantes correspondentes à aplicação da taxa autonómica que tenham previamente suportado por repercussão ou incluídos no preço. Quando o montante dos valores dedutíveis exceder, em cada período de tributação, o montante dos valores pagos, o sujeito passivo tem direito ao reembolso ou à compensação da diferença nas condições estabelecidas por via regulamentar. [...]»

Este artigo foi revogado com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2019, por força da Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (Lei relativa aos Orçamentos Gerais do Estado para 2018), de modo que a taxa de imposto autonómica foi integrada na taxa estatal especial «a fim de assegurar a unidade do mercado no domínio dos combustíveis e dos carburantes, sem que tal medida implique uma diminuição dos recursos das Comunidades Autónomas, no quadro normativo comunitário».

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas (Lei n.º 22/2009, de 18 de dezembro, relativa ao sistema de financiamento das Comunidades Autónomas) (versão em vigor a partir de 2013).

Artigo 44.º: «O rendimento decorrente da taxa autonómica do Imposto sobre os Óleos Minerais obtido no seu território é cedido à Comunidade Autónoma.»

Por força da Sétima Disposição Transitória desta lei, a tranche autonómica do Imposto sobre os Óleos Minerais substituiu a tranche autonómica do antigo Imposto sobre a Venda a Retalho de Determinados Óleos Minerais, que foi eliminado em 31 de dezembro de 2012.

Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Regulamento Geral de Execução da Lei n.º 58/2003, de 17 de dezembro, Lei Geral Tributária, em

Matéria de Revisão por Via Administrativa). (Aprovado pelo Real Decreto n.º 520/2005 de 13 de maio)

Artigo 14.º: «1. Têm o direito de pedir a repetição do indevido as seguintes pessoas ou entidades:

[...]

c) Quando o pagamento indevido incide sobre impostos relativamente aos quais exista uma obrigação legal de repercussão, [...] a pessoa ou a entidade que tenha suportado a repercussão.

2. Têm direito a obter a repetição do indevido declarado as seguintes pessoas ou entidades:

c) A pessoa ou a entidade que tenha suportado a repercussão, quando o pagamento indevido incide sobre impostos que devam ser legalmente repercutidos sobre outras pessoas ou entidades. [...]»

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

- 1 A entidade DISA, SUMINISTROS Y TRADING, S. L. (a seguir «DISA»), pediu à Administração Tributária espanhola (a seguir «Administração Tributária») a retificação das autoliquidações que tinham sido apresentadas por diferentes sujeitos passivos do Imposto Especial de Consumo sobre os Óleos Minerais (a seguir «IECOM»), relativamente aos anos de 2013 a 2015, na qualidade de sujeito passivo que suportou a repercussão legal dos montantes declarados desse imposto, no atinente tranche autonómica, bem como o reembolso dos montantes pagos a esse título, por considerar que a referida tranche autonómica era contrária ao direito da União Europeia.
- 2 Esses pedidos foram indeferidos pela Administração Tributária, com base em decisões que foram impugnadas pela DISA no Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha), que indeferiu a sua reclamação por decisão tácita. A DISA recorreu dessa decisão tácita na Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha), tendo-lhe sido negado provimento por Acórdão de 25 de novembro de 2020. A DISA interpôs recurso deste acórdão no Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha), órgão jurisdicional de reenvio.
- 3 No que respeita ao contexto do litígio no processo principal, trata-se de um dos diversos recursos que se encontram pendentes no Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) que visam a tranche autonómica do IECOM, ou seja, a parte da taxa de imposto aplicável no território de uma Comunidade Autónoma, por considerá-la contrária ao direito da União Europeia. Quanto à questão de saber *quem pode pedir à Administração Tributária a repetição do indevido de um imposto por considerá-lo contrário ao direito da UE e por meio de que via*

*processual*, em alguns desses recursos a repetição do indevido foi pedida à Administração Tributária por terceiros alheios à relação jurídica tributária que afirmavam, na qualidade de compradores do carburante, que tinham suportado o encargo fiscal através de um aumento de preço. No âmbito do processo de recurso n.º 1908/20, o órgão jurisdicional de reenvio declarou que tal pedido era admissível, enquanto no âmbito do processo de recurso n.º 1902/21, em contrapartida, o órgão jurisdicional de primeira instância decidiu de modo distinto, tendo considerado que o terceiro relativamente à relação jurídica tributária não podia dar início a um processo fiscal para repetição do indevido, devendo recorrer à via civil contra o vendedor ou, sendo caso disso, exigir a responsabilidade patrimonial do Estado por violação do direito da União, caso pudesse provar o nexo de causalidade entre a regulamentação tributária e o prejuízo económico sofrido.

- 4 O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, embora, segundo o Tribunal de Justiça da União Europeia, o Estado-Membro esteja obrigado a reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União (Acórdão de 14 de junho de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, n.º 29), não deixa de ser verdade que o direito da União não regula as vias processuais para tornar efetivo esse reembolso, cabendo a cada Estado-Membro prever as condições em que esses pedidos podem ser formulados, devendo estas condições respeitar os princípios da equivalência e da efetividade (Acórdão de 6 de outubro de 2005, *Mytravel*, C-291/03, n.º 17), parâmetros que não são discutidos no presente processo. Enquanto expressão desta autonomia processual, em Espanha, o artigo 14.º do RRVA confere àquele que suportou a repercussão legal de um imposto indevido, na qualidade de elemento integrante da relação jurídica tributária, o *direito de pedir e de obter* o reembolso desses montantes pagos. A DISA tem a qualidade de entidade que suportou a repercussão legal do IECOM, realizada por outros sujeitos passivos, de modo que, do ponto de vista do direito espanhol, tem o direito de *pedir* à Administração Tributária tanto a retificação da autoliquidação como o reembolso desses montantes repercutidos e, sendo caso disso, de *obter* o seu reembolso, se as condições previstas pela legislação e pela jurisprudência estiverem preenchidas, através do processo fiscal de repetição do indevido.
- 5 Esta conclusão não é posta em causa pela referência feita pelo Abogado del Estado ao pedido de decisão prejudicial apresentado por um órgão jurisdicional italiano que deu origem ao processo C-316/22, *Gabel Industria Tessile SpA, Canavesi SpA / A2A Energía SpA e o.*, que, em seu entender, deveria determinar a suspensão do presente recurso não sendo necessário submeter a questão prejudicial até que o Tribunal de Justiça tenha decidido as dúvidas do Tribunal italiano. Com efeito, nesse processo é recusado a um consumidor final o direito de pedir o reembolso do imposto indevidamente pago ao Estado de forma direta, permitindo-se-lhe apenas intentar a ação cível contra o sujeito passivo. Ora, o Tribunal de Justiça admitiu na sua jurisprudência que, uma vez comprovada a repercussão sobre o consumidor final (adquirente), o Estado-Membro possa, em princípio, opor-se ao pedido de reembolso do imposto, com o fundamento de não ter sido esse comprador que o pagou às autoridades tributárias, desde que, nos

termos do direito interno, esse comprador, caso tenha efetivamente suportado o encargo económico, possa exercer uma ação cível contra o sujeito passivo (ou contra o retentor) e que a reparação, por este último, do dano sofrido pelo comprador, não seja, na prática, impossível ou excessivamente difícil, nomeadamente em caso de insolvência do sujeito passivo, em cujo caso o comprador pode dirigir o seu pedido de reembolso diretamente às autoridades tributárias (Acórdão de 20 de outubro de 2011, Danfoss A/S, C-94/10). A apreciação de que essa ação cível, em última análise, de que o processo civil nacional impossibilita ou torna excessivamente difícil o exercício desse direito, compete exclusivamente ao juiz nacional.

- 6 No que respeita às dúvidas quanto ao *princípio do enriquecimento sem causa enquanto exceção à obrigação de reembolsar os impostos cobrados em violação do direito da União*, embora a DISA alegue que a legislação espanhola, nomeadamente o artigo 14.º do RRVA, não exige nenhuma prova de que o reembolso do imposto ilegal não lhe originará um enriquecimento sem causa, o órgão jurisdicional de reenvio recorda a jurisprudência do Tribunal de Justiça a este respeito, segundo a qual a repercussão direta do imposto indevido no comprador constitui a única exceção ao direito ao reembolso dos impostos que violam o direito da União (Acórdão de 6 de setembro de 2011, Lady & Kid e o., C-398/09, EU:C:2011:540, n.º 20). Efetivamente, restituir ao operador económico o montante do imposto que o mesmo já cobrou ao comprador equivaleria para aquele a um dobro pagamento suscetível de ser qualificado de enriquecimento sem causa, sem que, porém, sejam remediadas as consequências da ilegalidade do imposto para o comprador (Acórdão de 14 de janeiro de 1997, Comateb e o., C-192/95 a C-218/95, EU:C:1997:12, n.º 22). Por outro lado, incumbe às autoridades e aos órgãos jurisdicionais nacionais evitar que esse enriquecimento sem causa ocorra, incluindo quando nada conste a este respeito no direito nacional (Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, ECLI:EU:C:2022:83, n.º 40).
- 7 Ora, uma vez que a repercussão efetiva, total ou parcial, depende de diversos fatores próprios de cada transação comercial e que, em última análise, constitui uma questão de facto que deve ser examinada pelo juiz nacional, não é necessário submeter uma questão prejudicial respeitante ao princípio do enriquecimento sem causa — na sua dimensão de impedimento da obrigação de reembolso — que será devidamente apreciado no acórdão que ponha termo ao presente recurso, tendo em conta as circunstâncias particulares do caso concreto e a jurisprudência abundante do Tribunal de Justiça quanto a este aspeto.

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

- 8 Em apoio dos seus pedidos, a DISA alegava que a taxa de imposto autonómica do IECOM, prevista no artigo 50.º-B da Lei 38/1992 relativa aos Impostos Especiais de Consumo, em vigor desde 1 de janeiro de 2013, era contrária ao direito da União, uma vez que violava determinadas disposições da Diretiva 2003/96. Em

especial, segundo a DISA, a carga fiscal em matéria de impostos especiais de consumo deve ser idêntica por produto e por utilização em todo o território nacional, não podendo existir diferenciações regionais. Em seu entender, resulta do artigo 5.º da Diretiva 2003/96 que os Estados-Membros podem aplicar taxas de imposto diferenciadas apenas nas situações que enumera explicitamente, e não noutras. Segundo a DISA, a integração dessa taxa de imposto autonómica do IECOM na taxa estatal especial, após a revogação do artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo a partir de 1 de janeiro de 2019, na sequência de uma queixa apresentada à Comissão, constitui um reconhecimento tácito do legislador de que as taxas diferenciadas autonómicas do IECOM eram contrárias ao direito da União. A DISA argumenta também que, segundo o antigo Diretor-Geral responsável pela Fiscalidade e União Aduaneira da Comissão, Michel Aujean, «neste contexto, com base nas informações disponíveis, afigurar-se-ia que o princípio fundamental da unidade dos impostos especiais de consumo harmonizados não seria respeitado em caso de diferenciação autonómica desses impostos» [referido no *Informe sobre la Reforma del Sistema de la Financiación Autonómica. Comisión para el Estudio y propuesta de un nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas aplicables a partir de 2002* (Relatório sobre a Reforma do Sistema de Financiamento Autonómico. Comissão para o estudo e proposta de um novo sistema de financiamento das Comunidades Autónomas aplicáveis a partir de 2002)]. A DISA argumenta igualmente que o afirmado pelo Tribunal de Justiça no Acórdão de 25 de outubro de 2012, Comissão/França (C-164/11), no qual foi declarado que a França não tinha cumprido as obrigações que lhe incumbiam por força da Diretiva 2003/96 ao manter uma regionalização fiscal suscetível de provocar disparidades no preço da eletricidade, é transponível para o presente processo. Por último, a DISA alega que o *princípio da uniformidade nacional* é aplicável na tributação harmonizada dos impostos especiais de consumo e exige que o encargo fiscal seja idêntico por produto e por utilização em todo o território nacional, sem diferenciações regionais, referindo as Conclusões do advogado-geral J. R. de la Tour apresentadas no processo C-63/19.

- 9 Tendo em conta a incidência do direito da União no presente litígio, o órgão jurisdicional de reenvio convidou as partes a pronunciarem-se, em substância, sobre a compatibilidade da taxa de imposto autonómica do IECOM com o direito da União à luz da Diretiva 2003/96, sob distintos pontos de vista.
- 10 Na sua resposta, a DISA argumentou, em substância, que a submissão de um pedido de decisão prejudicial não era necessária, uma vez que, em conformidade com a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a taxa de imposto autonómica do IECOM era contrária ao artigo 5.º da Diretiva 2003/96, lido em conjugação com os seus artigos 4.º, 14.º, 15.º, 17.º e 19.º, dado que uma taxa diferenciada (por Comunidades Autónomas) era contrária ao *princípio da uniformidade nacional*, segundo o qual a taxa de imposto no âmbito dos impostos especiais de consumo deve ser idêntica por produto e por utilização em todo o território nacional, sem diferenciações regionais.

- 11 Por seu turno, a Administração do Estado argumentou que não era necessário submeter um pedido de decisão prejudicial, uma vez que, em primeiro lugar, a problemática relativa à compatibilidade da taxa de imposto autonómica do IECOM com o direito da União não tinha sido objeto de discussão no âmbito do recurso nem do processo em sede de primeira instância, e constitui uma questão hipotética; em segundo lugar, não resulta do artigo 5.º da Diretiva 2003/96, nem de qualquer outra disposição desta, nem da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE, a necessidade de estabelecer taxas de imposto uniformes no interior de cada Estado, mas apenas taxas mínimas de imposto; em terceiro lugar, a fixação da taxa de imposto autonómica constitui uma manifestação da autonomia política, na sua vertente financeira, garantida às Comunidades Autónomas pela Constituição espanhola, e abrangida pelo artigo 4.º, n.º 2, TFUE; e, em quarto lugar, o bom funcionamento do mercado interno não é comprometido pelo estabelecimento, pelas Comunidades Autónomas, de taxas de imposto autonómicas que visam a tributação suplementar de alguns dos produtos referidos no artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo.

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

- 12 O órgão jurisdicional de reenvio tem dúvidas quanto à compatibilidade da tranche autonómica do IECOM com o direito da União.
- 13 Nos recursos interpostos na mesma matéria, nenhum órgão jurisdicional de primeira instância decidiu a este respeito, na medida em que o debate incidiu sempre sobre a adequação da via processual escolhida para materializar a repetição do indevido. No seu Acórdão de 25 de novembro de 2020, objeto de recurso, a Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha) reconheceu a conveniência do reenvio prejudicial para resolver as dúvidas jurídicas quanto à interpretação da Diretiva 2003/96, mas limitou-se a indeferir o pedido de reembolso dos impostos suportados pela DISA, com o fundamento de a recorrente não ter demonstrado que não tinha repercutido esses montantes sobre outras pessoas, o que teria evitado um enriquecimento sem causa. Remetendo para o Acórdão do Tribunal de Justiça de 2 de outubro de 2003, *Weber's Wine World e o.*, C-147/01, a Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha) declarou no seu acórdão que «embora a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia se oponha a que existam especialidades nos processos de pedido de reembolso de impostos contrárias ao direito da União Europeia e que se estabeleçam presunções de repercussão do imposto ou pedidos de prova suscetíveis de tornar impossível ou muito difícil a sua demonstração, consideramos que não pode ser dado provimento ao pedido da recorrente na medida em que não adota uma postura processual leal e transparente quando exige um reembolso de impostos milionário sem sequer tentar provar minimamente que tal circunstância não comporta para ela um enriquecimento sem causa, fornecendo ao tribunal informações concretas relativas às operações realizadas a partir da

entrada em vigor da taxa autonómica, à evolução dos preços dos carburantes durante a sua vigência ou, se for o caso, à diminuição dos lucros como consequência de um decréscimo do volume de vendas em decorrência da transferência do encargo fiscal para o comprador.»

- 14 Contrariamente ao que afirma o Abogado del Estado, a presente questão prejudicial não constitui uma questão hipotética. Com efeito, a DISA pediu, logo no processo administrativo, o reembolso dos montantes que pagou no âmbito da «tranche autonómica» do IECOM, com o fundamento de que eram contrários ao direito da União, pedido que manteve e apresentou na Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha) e neste Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha). Além disso, a Administração Tributária reconheceu que a DISA tinha legitimidade para pedir o reembolso através de um processo fiscal, na qualidade de sujeito passivo sobre quem o imposto tinha sido repercutido. Todavia, foi o órgão jurisdicional de primeira instância que, pela primeira vez, contestou a legitimidade da DISA para pedir esse reembolso, considerando que, por não ter demonstrado que não repercutiu o encargo sobre os adquirentes do carburante (por via do preço), poderia enriquecer sem causa. Por outro lado, este Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) necessita de conhecer a interpretação de certas disposições da Diretiva 2003/96 que, segundo os requerentes do reembolso dos rendimentos, justificam a natureza indevida da «tranche autonómica» do IECOM. Quanto ao presente recurso, a legitimidade da DISA para pedir a repetição do indevido através do correspondente processo fiscal deve ser decidida em conformidade com o direito nacional, por força do princípio da autonomia processual, tendo já sido salientado que essa legitimidade não pode ser recusada à DISA. Questão diferente é a de saber quais serão os efeitos que podem decorrer do princípio do enriquecimento sem causa, entendido como exceção ao reembolso, e as relativas ao ónus da sua demonstração, questões que, em todo o caso, já foram suficientemente clarificadas pelo Tribunal de Justiça.
- 15 Tendo em conta os acórdãos proferidos pelo Tribunal de Justiça que foram invocados pelas partes para contestar a necessidade da submissão do pedido de decisão prejudicial, nomeadamente no âmbito dos processos C-164/11 e C-63/19, o órgão jurisdicional de reenvio considera que não resulta clara da jurisprudência do Tribunal de Justiça uma interpretação do artigo 5.º da Diretiva 2003/96 quanto à questão de saber se se opõe a que, num Estado-Membro, e no domínio da tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, se possam estabelecer — e em que condições — taxas de imposto diferenciadas em razão do território, relativamente a um mesmo produto. Ora, a solução do litígio depende desta interpretação.