



Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO GERAL
M. ATHANASIOS RANTOS
apresentadas em 2 de fevereiro de 2023¹

Processo C-833/21

Endesa Generación SA
contra
Tribunal Económico-Administrativo Central

[pedido de decisão prejudicial apresentado pela Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha)]

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Diretiva 2003/96/CE — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Artigo 14.º, n.º 1, alínea a) — Isenção dos produtos energéticos e da eletricidade utilizados para produzir eletricidade, bem como da eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade — Faculdade concedida aos Estados-Membros de derrogar a esta isenção “por razões de proteção ambiental” — Imposto nacional sobre o carvão utilizado para produzir eletricidade — Objetivos de política ambiental — Critérios de apreciação»

I. Introdução

1. A Diretiva 2003/96/CE², relativa à tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, prevê, no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), a isenção da tributação sobre os produtos energéticos e a eletricidade utilizados para produzir eletricidade, bem como da eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir da eletricidade. Esta disposição enuncia também, a título derogatório, que por razões de política ambiental os Estados-Membros podem sujeitar estes produtos a imposto sem que tenham de que respeitar os níveis mínimos de tributação estabelecidos nesta diretiva.

2. Quais são as condições em que se pode considerar que a criação da tributação do carvão utilizado para produzir eletricidade, conforme prevista numa legislação nacional, se deve a «razões de proteção ambiental», na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE? Esta é, em substância, a questão colocada pela Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha).

¹ Língua original: francês.

² Diretiva do Conselho, de 27 de outubro de 2003, que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade (JO 2003, L 283, p. 51).

3. O pedido de decisão prejudicial foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Endesa Generación SA (a seguir «Endesa») ao Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha) a respeito de uma liquidação de imposto relativa à aplicação do imposto espanhol sobre o carvão respeitante ao carvão consumido por uma central térmica para produzir energia elétrica.

II. Quadro jurídico

A. Direito da União

1. Diretiva 2003/96

4. O artigo 1.º da Diretiva 2003/96 enuncia:

«Os Estados-Membros devem tributar os produtos energéticos e a eletricidade de acordo com o disposto na presente diretiva.»

5. O artigo 2.º desta diretiva prevê:

«1. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por “produtos energéticos” os produtos adiante especificados:

[...]

b) Os produtos abrangidos pelos códigos NC ^[3] 2701, 2702 e 2704 a 2715;

[...]

5. Os códigos da Nomenclatura Combinada para que remete a presente diretiva são os constantes do Regulamento (CE) n.º 2031/2001 da Comissão, de 6 de agosto de 2001, que altera o anexo I do Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum ^[4].

[...]»

6. O artigo 4.º da referida diretiva dispõe:

«1. Os níveis de tributação aplicados pelos Estados-Membros aos produtos energéticos e à eletricidade enumerados no artigo 2.º não podem ser inferiores aos níveis mínimos previstos na presente diretiva.

2. Para efeitos da presente diretiva, entende-se por “nível da tributação” [...] o montante total dos impostos indiretos cobrados (excluindo o [imposto sobre o valor acrescentado (IVA)], calculados direta ou indiretamente com base na quantidade de produtos energéticos e de eletricidade à data de introdução no consumo.»

³ Nomenclatura combinada

⁴ JO 2001, L 279, p. 1.

7. O artigo 10.º da mesma diretiva tem a seguinte redação:

«1. A partir de 1 de janeiro de 2004, os níveis mínimos de tributação aplicáveis à eletricidade são os fixados no quadro C do anexo I.

2. Acima dos níveis mínimos de tributação referidos no n.º 1, os Estados-Membros terão a faculdade de estabelecer a base de tributação aplicável, desde que respeitem a Diretiva 92/12/CEE ^[5].»

8. O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 enuncia:

«Para além das disposições gerais previstas na Diretiva [92/12] relativas às utilizações isentas de produtos tributáveis, e sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros devem isentar os produtos a seguir referidos nas condições por eles fixadas tendo em vista assegurar uma aplicação correta e simples dessas isenções e de modo a impedir a fraude, a evasão fiscal ou utilizações abusivas:

a) Produtos energéticos e eletricidade utilizados para produzir eletricidade e eletricidade utilizada para manter a capacidade de produzir eletricidade. No entanto, por razões de política ambiental, os Estados-Membros podem sujeitar estes produtos a imposto, sem que tenham de respeitar os níveis mínimos de tributação estabelecidos na presente diretiva. Nesse caso, a tributação destes produtos não será tomada em consideração para efeitos da observância do nível mínimo de tributação aplicável à eletricidade fixado no artigo 10.º»

2. Diretiva 2008/118/CE

9. O artigo 1.º da Diretiva 2008/118/CE ⁶ que, nos termos do seu artigo 47.º, revogou e substituiu a Diretiva 92/12 com efeitos a partir de 1 de abril de 2010, enuncia:

«1. A presente diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo dos seguintes produtos, adiante designados “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”:

a) Produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva [2003/96];

[...]

2. Os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da Comunidade aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao imposto sobre o valor acrescentado no que diz respeito à determinação da base tributável, à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto, regras estas que não incluem as disposições relativas às isenções.

⁵ Diretiva do Conselho, de 25 de fevereiro de 1992, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo (JO 1992, L 76, p. 1).

⁶ Diretiva do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que derroga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).

3. Os Estados-Membros podem cobrar impostos sobre:

a) Produtos não sujeitos a impostos especiais de consumo;

[...]

Todavia, no comércio entre Estados-Membros, a cobrança dos referidos impostos não pode originar formalidades ligadas à passagem de fronteiras.»

B. Direito espanhol

10. A Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (Lei n.º 22/2005 que transpõe para o ordenamento jurídico espanhol várias diretivas comunitárias em matéria de fiscalidade dos produtos energéticos e da eletricidade e que diz respeito ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mãe e às filiais de diferentes Estados-Membros e que regula o regime fiscal das contribuições transfronteiriças para fundos de pensões no âmbito da União europeia) de 18 de novembro de 2005⁷ (a seguir «Lei n.º 22/2005»), criou em Espanha um imposto sobre o carvão (a seguir «imposto sobre o carvão»). Para este efeito, a Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Lei n.º 38/1992 sobre os impostos especiais), de 28 de dezembro de 1992⁸, foi alterada através da introdução de um título III, com a epígrafe «Impostos especiais sobre o consumo de carvão», que inclui nomeadamente os artigos 75.º a 84.º desta lei (a seguir «Lei n.º 38/1992»).

11. O artigo 75.º, n.º 1, da Lei n.º 38/1992 enuncia:

«Para efeitos deste imposto, são considerados carvão os produtos pertencentes aos códigos 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 e 2714 da Nomenclatura Pautal e Estatística fixada no Regulamento (CEE) n.º 2658/87 do Conselho^[9] [...]».

12. O artigo 77.º, n.º 1, desta lei prevê:

«Está sujeita a imposto especial sobre o consumo a introdução no consumo de carvão dentro do seu âmbito de aplicação territorial.»

13. O artigo 79.º, n.º 3, alínea a), da referida lei dispunha:

«Estão isentas de imposto especial sobre o consumo as operações de introdução no consumo de carvão que constituam uma utilização do carvão para os seguintes fins:

a) produção de eletricidade e cogeração de eletricidade e de calor.»

⁷ BOE n.º 277, de 19 de novembro 2005, p. 37821.

⁸ BOE n.º 312, de 29 de dezembro de 1992, p. 44305.

⁹ Regulamento, de 23 de julho de 1987, relativo à nomenclatura pautal e estatística e à pauta aduaneira comum (JO 1987, L 256, p. 1).

14. O artigo 83.º, n.º 1 da mesma lei tem a seguinte redação:

«A base tributável do imposto especial de consumo é constituída pela potência energética do carvão que esteja sujeito a operações tributáveis, expressa em gigajoules (GJ).»

15. O artigo 84.º da Lei n.º 38/1992 enunciava:

«O montante do imposto especial sobre o consumo é de 0,15 euros por gigajoule.»

16. A Lei n.º 38/1992 foi alterada pela Ley 15/2012 de medidas fiscais para la sostenibilidad energética (Lei n.º 15/2012 que estabelece medidas fiscais com vista a uma utilização sustentável da energia, de 27 de dezembro de 2012¹⁰ (a seguir «Lei n.º 15/2012»). Nos termos do preâmbulo desta última lei:

«I) A presente lei visa harmonizar o nosso sistema fiscal com uma utilização [da energia] mais eficiente e respeitosa do ambiente e da sustentabilidade, que são os valores que inspiram esta reforma fiscal, inscrevendo-se assim o referido sistema no prolongamento dos princípios de base que regem a política fiscal, energética e, naturalmente, ambiental da União Europeia.

Na sociedade atual, o impacto cada vez mais significativo da produção e do consumo de energia na sustentabilidade ambiental exige que se adote um quadro normativo e regulatório que garanta a todos os agentes o correto funcionamento do modelo energético e que, além disso, contribua para preservar o nosso rico património ambiental.

A presente lei assenta essencialmente no artigo 45.º da Constituição, que consagra a proteção do nosso ambiente como um dos princípios orientadores das políticas sociais e económicas. Por conseguinte, a internalização dos custos ambientais que resultam da produção de energia elétrica e do armazenamento de combustível nuclear irradiado e resíduos radioativos constitui um dos eixos desta reforma fiscal. A presente lei deve assim servir de estímulo para melhorar os nossos níveis de eficiência energética, permitindo em simultâneo assegurar uma melhor gestão dos recursos naturais e continuar a progredir no novo modelo de desenvolvimento sustentável, tanto do ponto de vista económico e social, como ambiental.

A presente reforma contribui também para a integração das políticas ambientais no nosso sistema fiscal, que tanto admite impostos ambientais específicos como a possibilidade de incorporar o elemento ambiental noutros impostos preexistentes.

Os valores e objetivos subjacentes à presente lei têm uma vocação transversal e devem, por isso, constituir um eixo essencial da coerência das medidas setoriais, especialmente quando estas afetem o setor da energia, cuja uma importância económica e ambiental para o país é significativa.

Para este efeito, a presente lei cria três novos impostos: o imposto sobre o valor da produção de energia elétrica, o imposto sobre a produção de combustível nuclear irradiado e sobre os resíduos radioativos resultantes da produção de energia nuclear, bem como o imposto sobre o armazenamento de combustível nuclear irradiado e de resíduos radioativos em instalações centralizadas. A presente lei cria uma taxa que é devida a título da utilização das águas interiores para a produção de energia elétrica. A presente lei altera as percentagens de tributação fixadas

¹⁰ BOE n.º 312, de 28 de dezembro de 2012, p. 88081.

para o gás natural e para o carvão, eliminando, além disso, as isenções previstas para os produtos energéticos utilizados na produção de energia elétrica e na cogeração de eletricidade e de calor útil.

[...]

IV) [...] [A] Lei procede a uma revisão do tratamento fiscal aplicável aos diferentes produtos energéticos utilizados na produção de eletricidade. As atividades de produção de eletricidade a partir de combustíveis fósseis constituem grandes fontes de emissões de gases com efeito de estufa, pelo que, de um ponto de vista fiscal, considerou-se que esta forma de produção de eletricidade deve ser tributada de forma mais adequada, em função dos efeitos externos que produz.

Partindo-se desta base, são eliminadas certas isenções previstas no artigo 51.º, n.º 2, alínea c), e no artigo 79.º, n.º 3, alínea a), da Lei n.º 38/1992, em conformidade com as disposições do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da [Diretiva 2003/96], que permite que os Estados-Membros tributem para estes efeitos os produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade, e, com o artigo 15.º, n.º 1, alínea c), da referida diretiva no que diz respeito à produção combinada de calor e de eletricidade.

No mesmo sentido, para aplicar um tratamento análogo à produção de eletricidade a partir de fontes de energia fóssil, é aumentada a percentagem do imposto sobre o carvão, sendo, em simultâneo, criadas taxas específicas que incidirão sobre os fuelóleos e os gasóleos que se destinam à produção de energia elétrica ou à cogeração de eletricidade e calor útil.

[...]»

17. A Lei n.º 15/2012 suprimiu assim o artigo 79.º, n.º 3, alínea a), da Lei n.º 38/1992 e alterou o artigo 84.º desta última lei da seguinte forma:

«O montante do imposto especial sobre o consumo é de 0,65 euros por gigajoule.»¹¹

18. Nos termos da decisão de reenvio, a Lei n.º 15/2012 manteve as isenções do imposto sobre os hidrocarbonetos no que respeita à produção da eletricidade nas centrais elétricas ou à produção da eletricidade ou à cogeração da eletricidade e do calor útil, nas centrais combinadas para os combustíveis incluídos no âmbito de aplicação desta lei, entre os quais figuram o gás natural e o diesel¹². Por outro lado, conforme vem enunciado no preâmbulo, esta lei cria três novos impostos, a saber, o imposto sobre o valor da produção da energia elétrica, o imposto sobre a produção de combustível nuclear irradiado e sobre os resíduos radioativos resultantes da produção de energia elétrica nuclear, bem como o imposto sobre o armazenamento de combustível nuclear irradiado e de resíduos radioativos em instalações centralizadas.

¹¹ Resulta da decisão de reenvio que o Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Real Decreto Legislativo 9/2013 que adota medidas urgentes para garantir a estabilidade financeira do sistema eléctrico), de 12 de julho de 2013 (BOE n.º 167, de 13 de julho de 2013, p. 52106) introduziu posteriormente, no artigo 84.º da Lei 38/1992, uma taxa reduzida do imposto especial de consumo (0,15 euros por Gigajoule) para o carvão destinado a utilização comercial, na condição de este não ser utilizado para processos de cogeração e de produção direta ou indireta de eletricidade.

¹² Nas suas observações escritas, a Endesa alega que a isenção relativa aos hidrocarbonetos foi suprimida pela Lei 15/2012 mas restabelecida pelo Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energética y la protección de los consumidores (Real Decreto Legislativo 15/2018 que aprova medidas urgentes para a transição energética e a proteção dos consumidores), de 5 de outubro de 2018 (BOE n.º 242, de 6 de outubro de 2018, p. 97430).

19. A segunda disposição adicional da Lei n.º 15/2012, sob a epígrafe «Custos do sistema elétrico», tinha a seguinte redação:

«Anualmente, a lei do Orçamento de Estado afeta ao financiamento dos custos do sistema elétrico previstos no artigo 16.º da Ley 54/1997 del Sector Eléctrico [(Lei n.º 54/1997 sobre o setor elétrico)], de 27 de novembro de 1997 ^[13], um montante equivalente à soma:

- a) da estimativa dos montantes anualmente cobrados que pertencem ao Estado a título das cobranças e das receitas previstas na presente lei;
- b) da previsão de receitas decorrente da venda em leilão de direitos de emissão de gases com efeito de estufa, no montante máximo de 500 milhões de euros.» ¹⁴

III. Litígio no processo principal, questões prejudiciais e tramitação processual no Tribunal de Justiça

20. A Endesa é uma empresa que produz energia elétrica, e que, para efeitos da sua produção consome, nomeadamente, carvão. A Endesa adquire carvão por intermédio de uma sociedade associada, a saber, a Carboex SA, a qual, no plano fiscal, declarou que beneficia da isenção do imposto sobre o carvão para os lotes de carvão comprados que se destinam à revenda, constituindo o consumo o facto gerador deste imposto.

21. Na sequência de uma investigação tributária a título do exercício de 2013 respeitante à central térmica Litoral de Almería (Espanha), que pertence à Endesa, a inspeção tributária considerou que a base tributável do imposto sobre o carvão devia ser determinada em função do poder calorífico superior do carvão, independentemente da energia efetivamente utilizada para produzir eletricidade. A inspeção tributária considerou que a Endesa adquiriu os lotes de carvão em causa para que estes fossem consumidos no âmbito da produção de eletricidade, de onde resultou o facto gerador do imposto e a respetiva exigibilidade. Além disso, foi efetuado um controlo das obrigações formais relativas à declaração de *stocks*. Por conseguinte, a inspeção tributária emitiu uma liquidação de imposto de que a Endesa é devedora, tendo nessa mesma liquidação determinado uma tributação majorada, acrescida de juros de mora a título dos montantes em dívida.

22. Em 7 de abril de 2016, a Endesa apresentou uma reclamação administrativa junto do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central) em cujo âmbito contestou, primeiro, que a determinação do imposto sobre o carvão seja feita com base no poder calorífico superior do carvão, segundo, que tenham sido tributadas as 268 717,98 toneladas de carvão que a Carboex declarara estarem isentas a título do ano de 2011 pelo facto de se destinarem à revenda e de terem em seguida sido utilizadas pela Endesa para produzir eletricidade, terceiro, que a determinação dos *stocks* contabilísticos tenha sido feita por referência a 31 de dezembro de 2012 e, quarto, que este imposto seja conforme com o direito da União no que se refere aos consumos destinados à produção de energia elétrica.

¹³ BOE n.º 285, de 28 novembro de 1997, p. 35097.

¹⁴ Esta disposição foi alterada uma primeira vez pela Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Lei n.º 24/2013 relativa ao setor da eletricidade), de 26 de dezembro de 2013 (BOE n.º 310, de 27 de dezembro de 2013, p. 105198).

23. Por Decisão de 28 de março de 2019 o Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central) considerou que não havia que tomar em consideração o poder calorífico inferior do carvão para determinar a base tributável do imposto sobre o carvão. Observou que o facto de se tributarem lotes de carvão anteriormente declarados como estando isentos do pagamento do imposto sobre o carvão porque se destinavam à revenda não constituía uma dupla tributação uma vez que o comprador os destinou a um autoconsumo para a produção de eletricidade, constituindo esta produção o facto gerador do imposto. O mesmo tribunal considerou ainda que o pretense erro na declaração dos *stocks* de carvão não fora dado como provado. Por outro lado, o tribunal não se pronunciou sobre a conformidade com o direito da União da Lei n.º 15/2012, que suprimiu a isenção do imposto sobre o carvão para o consumo de carvão destinado à produção de eletricidade.

24. A Endesa interpôs recurso contencioso administrativo desta decisão na Audiencia Nacional (Audiência Nacional), que é órgão jurisdicional de reenvio, do Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central), suscitando acusações idênticas às que invocou perante este último tribunal e pediu que fosse submetida ao Tribunal de Justiça uma questão a título prejudicial sobre a disposição da Lei n.º 15/2012 que suprimiu a isenção do imposto sobre o carvão para o consumo de carvão destinado à produção de eletricidade.

25. O órgão jurisdicional de reenvio indica que chegou à conclusão de que se a legislação espanhola fixa um imposto especial de consumo que assenta na energia térmica gerada pelo consumo de carvão, medido em gigajoules, não há que tomar unicamente em consideração a energia que é efetivamente utilizada para produzir eletricidade. Além disso, o facto gerador do imposto sobre o carvão ocorre quando a empresa em causa adquire o carvão à empresa com a qual está associada para o utilizar para produzir eletricidade. Por outro lado, não há provas da existência de um erro na declaração dos *stocks*.

26. Por conseguinte, de acordo com o órgão jurisdicional de reenvio, os pedidos da Endesa por meio dos quais esta requer que não seja declarada devedora do montante liquidado do imposto sobre o carvão só podem ser deferidos se se questionar a conformidade deste imposto, que onera o consumo de carvão utilizado para produzir eletricidade, com a regulamentação da União que reestrutura o sistema de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade. Com efeito, se o referido imposto não tiver finalidades ambientais, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96, a legislação espanhola em causa será por conseguinte incompatível com o direito da União e deverá ser afastada, o que privará a liquidação tributária em causa de base legal.

27. A este respeito, o órgão jurisdicional de reenvio manifesta sérias dúvidas quanto à conformidade da tributação do consumo de carvão utilizado para produzir eletricidade com a Diretiva 2003/96 porquanto, para que um imposto tenha uma finalidade específica na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), desta diretiva, esse imposto não pode ter uma finalidade exclusivamente orçamental, a saber, financiar os custos do sistema elétrico espanhol. Esta finalidade orçamental decorreria do facto de a segunda disposição adicional da Lei n.º 15/2012 dispor expressamente que um montante equivalente à soma da estimativa dos montantes anualmente cobrados que pertencem ao Estado a título destas cobranças e das receitas incluídas nesta lei ser afetada pela Lei do Orçamento do Estado ao financiamento dos custos do sistema elétrico.

28. Por outro lado, a estrutura do imposto sobre o carvão não reflete o objetivo ambiental enunciado no preâmbulo da Lei n.º 15/2012 e o produto deste imposto não se destina a reduzir o impacto no ambiente que decorre da utilização de carvão para produzir eletricidade. Segundo o

órgão jurisdicional de reenvio, o facto de, para este fim, ser tributada a utilização um produto energético muito poluente não parece responder à exigência segundo a qual um imposto deve prosseguir uma finalidade específica, atendendo a que se trata de um mercado marginal de tarifação do mercado da eletricidade e que as centrais térmicas que funcionam a carvão não estão excluídas da remuneração da atividade de produção de eletricidade o que contribui para a sustentabilidade económica e financeira destas últimas.

29. Foi nestas condições que a Audiencia Nacional (Audiência Nacional) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) A norma [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] 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?»

30. A Endesa, o Governo Espanhol e a Comissão Europeia apresentaram observações escritas ao Tribunal de Justiça.

IV. Análise

31. Através das suas questões prejudiciais, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que prevê a tributação do carvão utilizado para produzir eletricidade preenche o requisito segundo a qual o imposto deve ser criado «por razões de proteção ambiental», quando, numa situação na qual o legislador nacional invocou o objetivo de proteção ambiental para adotar este imposto, uma finalidade ambiental não está integrada na estrutura do referido imposto, sendo percentagem do imposto fixada em função do poder calorífico do carvão, sendo o produto desse mesmo imposto afeto ao financiamento dos custos do sistema elétrico nacional e não sendo tributada a utilização de outros produtos energéticos considerados menos nocivos para o ambiente.

32. Para responder a estas questões, há que começar por recordar, a título preliminar, a jurisprudência do Tribunal relativa à faculdade de que os Estados-Membros gozam para tributar os produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade ao abrigo da Diretiva 2003/96.

33. A este respeito, nos termos do artigo 4.º, n.º 1, desta diretiva, os Estados-Membros devem tributar os produtos energéticos abrangidos pelo seu campo de aplicação, a saber, os combustíveis e a eletricidade, aplicando-lhes níveis de tributação que não podem ser inferiores aos níveis mínimos previstos na diretiva¹⁵. O artigo 4.º, n.º 2, da referida diretiva define o nível da

¹⁵ Acórdão de 31 de março de 2022, Comissão/Polónia (Tributação dos produtos energéticos) (C-139/20, EU:C:2022:240, n.º 39).

tributação que os Estados-Membros aplicam aos produtos em causa como sendo o montante total dos impostos indiretos (com exceção do IVA) cobrado, calculado direta ou indiretamente com base na quantidade de produtos energéticos e de eletricidade no momento da introdução no consumo.

34. Conforme foi enunciado pelo Tribunal de Justiça, através da instituição de um regime de tributação harmonizado dos produtos energéticos e da eletricidade, a Diretiva 2003/96 visa promover o bom funcionamento do mercado interno no setor da energia, evitando, nomeadamente, as distorções da concorrência¹⁶. Para este efeito, no que se refere, em particular, à eletricidade, o legislador da União optou, como decorre, nomeadamente, da página 5 da exposição de motivos da Proposta de diretiva do Conselho que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos¹⁷, por impor aos Estados-Membros, em conformidade com o disposto no artigo 1.º da Diretiva 2003/96, que tributassem a eletricidade distribuída, devendo os produtos energéticos utilizados para a produção desta, correlativamente, ficar isentos de tributação, tendo esta opção por objetivo evitar a dupla tributação da eletricidade¹⁸.

35. Assim, o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, desta diretiva prevê que os Estados-Membros devem isentar os produtos energéticos e a eletricidade utilizados, nomeadamente, para produzir eletricidade¹⁹. Uma vez que o artigo 14.º, n.º 1, da referida diretiva enuncia de forma limitativa as isenções obrigatórias impostas aos Estados-Membros no âmbito da tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, as suas disposições não podem ser interpretadas de forma extensiva, sob pena de se privar de efeito útil a tributação harmonizada instituída por esta mesma diretiva²⁰.

36. O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), primeira frase, da Diretiva 2003/96, na parte em que impõe aos Estados-Membros a isenção obrigatória dos produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade, prevê uma obrigação específica e incondicional, de tal forma que esta disposição confere aos particulares o direito de alegar diretamente perante os órgãos jurisdicionais nacionais²¹.

37. Por outro lado, a Diretiva 2003/96 visa igualmente incentivar objetivos de política ambiental²². Estes objetivos traduzem-se na faculdade conferida aos Estados-Membros de tributarem os produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade. A este respeito, quando o legislador da União decidiu autorizar os Estados-Membros a derogar o regime de isenção obrigatória instaurado por esta diretiva, previu-o de forma expressa, nomeadamente no artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da referida diretiva, segundo o qual estes podem tributar os produtos energéticos utilizados para produzir eletricidade «por razões de proteção ambiental»²³. Por

¹⁶ V. Acórdão de 14 de janeiro de 2021, Comissão/Italia (Contribuição para a compra de combustíveis) (C-63/19, EU:C:2021:18, ponto 75 e jurisprudência citada conforme minhas conclusões no Processo RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, n.ºs 25 e 26).

¹⁷ JO 1997, C 139, p. 14.

¹⁸ V. Acórdão de 16 de outubro de 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, n.º 38 e jurisprudência citada), bem como as minhas conclusões no processo RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, n.º 47).

¹⁹ Acórdão de 16 de outubro de 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, n.º 39 e jurisprudência citada).

²⁰ Acórdão de 7 de março de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, n.ºs 24 e 25 e jurisprudência citada).

²¹ Acórdão de 7 de março de 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, n.º 26 e jurisprudência citada).

²² V. Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, n.º 32 e jurisprudência citada), bem como as minhas conclusões no processo RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, n.ºs 46 e 48).

²³ V., neste sentido, Acórdão de 16 de outubro de 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, n.º 52 e jurisprudência citada). Saliento que a Comissão apresentou, em 14 de julho de 2021, uma nova Proposta de Diretiva do Conselho que reestrutura o quadro da União de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade [COM(2021) 563 final]. Nesta proposta, propõe-se a derrogação do artigo 14.º da Diretiva 2003/96. Contudo, o novo artigo 13.º desta diretiva, nos termos propostos, repõe, em substância, o conteúdo atual do artigo 14.º, n.º 2, alínea a), da referida diretiva.

consequente, a Diretiva 2003/96 não exclui de modo nenhum o risco da dupla tributação²⁴, tendo os Estados-Membros a possibilidade de adicionar ao imposto sobre a eletricidade um imposto suplementar sobre os combustíveis indesejáveis do ponto de vista ambiental²⁵. No entanto, em paralelo com a jurisprudência citada no ponto 35 das presentes conclusões, o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, desta diretiva não pode ser interpretado de forma extensiva, sob pena de privar a tributação harmonizada instituída pela referida diretiva de efeito útil.

38. No caso em apreço, resulta da decisão de reenvio que a Lei n.º 22/2005, que transpôs para o ordenamento jurídico espanhol a Diretiva 2003/96, criou o imposto sobre o carvão. Para este efeito, a Lei n.º 38/1992, conforme alterada, dispunha nomeadamente, no seu artigo 79.º, n.º 2, que estavam isentas do imposto especial sobre o consumo as operações que constituam uma introdução no consumo de carvão quando implicassem a utilização do carvão para efeitos, nomeadamente, de produção de eletricidade, bem como de cogeração de eletricidade e de calor. Esta disposição foi suprimida pela Lei n.º 15/2012, que invocou motivos relacionados com a proteção do ambiente, com a consequência de que o imposto sobre o carvão passou a ser aplicável à utilização do carvão utilizado para produzir eletricidade e para a cogeração de eletricidade e de calor. Por outro lado, a Lei n.º 15/2012 aumentou o montante do imposto sobre o carvão, que passou de 0,15 euros para 0,65 euros por gigajoules.

39. Neste sentido, conforme se menciona expressamente no preâmbulo da Lei n.º 15/2012, o Reino de Espanha decidiu dar execução à faculdade prevista no artigo 14.º n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96, para introduzir, através de uma derrogação do regime de isenção instituído pela primeira frase desta disposição, um regime de tributação «por razões de proteção ambiental» no que respeita ao carvão utilizado para produzir eletricidade. Este Estado-Membro previu assim uma dupla tributação da eletricidade, a saber, por um lado, a tributação do carvão utilizado para produzir eletricidade e, por outro, a tributação da eletricidade distribuída.

40. Neste contexto, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a aplicação do imposto sobre o carvão ao carvão utilizado para produzir eletricidade é conforme com o artigo 14.º n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96 uma vez que este imposto foi efetivamente criado por razões relacionadas com a proteção ambiental. A este respeito, este órgão jurisdicional referiu-se à jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, nos termos do qual os Estados-Membros podem cobrar, por motivos específicos, outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, desde que esses impostos sejam conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo e ao IVA. O referido órgão jurisdicional questiona-se sobre se o imposto sobre o carvão prossegue uma «finalidade específica», que é exigida de forma idêntica no âmbito de aplicação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 e no âmbito de aplicação do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96.

41. Perante as interrogações do órgão jurisdicional de reenvio, considero que é útil recordar a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, antes de examinar se esta pode ser aplicada por analogia ao artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96.

42. Conforme o Tribunal de Justiça salientou, o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, que visa tomar em consideração a diversidade das tradições fiscais dos Estados-Membros na matéria e o recurso frequente aos impostos indiretos para implementar políticas não orçamentais, permite

²⁴ V., neste sentido, Acórdão de 7 de março de 2018, *Cristal Union* (C-31/17, EU:C:2018:168, n.º 32 e jurisprudência citada).

²⁵ V., neste sentido, Acórdão de 4 de junho de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems* (C-5/14, EU:C:2015:354, n.º 51).

que os Estados-Membros estabeleçam, para além dos seus consumos mínimos, outros impostos indiretos que prossigam uma finalidade específica²⁶. O conceito de «impostos indiretos suplementares», na aceção desta disposição, designa assim os impostos indiretos que recaem sobre o consumo dos produtos enumerados no artigo 1.º, n.º 1, desta diretiva, com exceção dos «impostos especiais de consumo», na aceção desta última disposição, que são cobrados por motivos específicos²⁷.

43. Segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, em conformidade com o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, os Estados-Membros podem cobrar impostos indiretos suplementares sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo desde que estejam preenchidos dois requisitos. Por um lado, impostos devem ser cobrados por motivos específicos e, por outro, devem respeitar as regras de tributação da União aplicáveis aos impostos especiais de consumo ou ao IVA para efeitos da determinação da base tributável, bem como do cálculo, da exigibilidade e do controlo do imposto, não incluindo estas regras as disposições relativas às isenções. Estes dois requisitos, que visam evitar que os impostos indiretos suplementares dificultem excessivamente as trocas, revestem natureza cumulativa, conforme resulta da própria redação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118²⁸.

44. No que se refere ao primeiro requisito, resulta da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que um fim específico na aceção desta disposição é uma finalidade que não seja puramente orçamental. Contudo, uma vez que todos os impostos prosseguem necessariamente uma finalidade orçamental, a mera circunstância de um imposto ter um objetivo orçamental não pode, enquanto tal, sob pena de esvaziar o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 de conteúdo, ser suficiente para excluir que se possa considerar que este imposto também reveste uma finalidade específica na aceção desta disposição. Assim, para se considerar que prossegue uma finalidade específica, na aceção da referida disposição, um imposto deve visar, em si mesmo, assegurar a finalidade específica invocada²⁹. É o que sucede, em particular, se o produto deste imposto for obrigatoriamente utilizado para reduzir os custos ambientais especificamente associados ao consumo da eletricidade onerado pelo referido imposto e para promover a coesão territorial e social, de tal forma que exista uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da tributação em causa³⁰.

45. Ainda à luz da jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, embora a afetação predeterminada do produto de um imposto ao financiamento do exercício, pelas autoridades de um Estado-Membro, de competências que lhe são confiadas possa constituir um elemento a tomar em consideração para identificar a existência de um fim específico, semelhante afetação, que mais não é do que uma simples modalidade de organização interna do orçamento de um Estado-Membro, não pode, enquanto tal, constituir um requisito suficiente, uma vez que qualquer Estado-Membro pode decidir, independentemente da finalidade prosseguida, que o produto de um imposto seja afetado ao financiamento de determinadas despesas. Se assim não fosse, qualquer finalidade poderia ser considerada como específica na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, o que privaria o imposto especial sobre o consumo harmonizado instituído por esta diretiva de qualquer efeito útil e seria contrário ao princípio segundo o qual uma disposição derogatória, como este artigo 1.º, n.º 2, deve ser objeto de uma interpretação restrita³¹.

²⁶ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 20 e jurisprudência citada).

²⁷ Acórdão de 3 de março de 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 48 e jurisprudência citada).

²⁸ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.ºs 21 e 22 e jurisprudência citada).

²⁹ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.ºs 23 a 25 e jurisprudência citada).

³⁰ Acórdão de 25 de julho de 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, n.º 38 e jurisprudência citada).

³¹ Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 26 e jurisprudência citada).

46. Por último, não existindo semelhante mecanismo predeterminado da afetação das receitas, só se pode considerar que uma tributação que incida sobre produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo prossegue um fim específico, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, se for concebida, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente à matéria tributável ou à sua percentagem, de tal maneira que influencia o comportamento dos contribuintes num sentido que permita realizar o fim específico invocado, como por exemplo tributando fortemente os produtos em causa para desincentivar o seu consumo³² ou através do incentivo da utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos para o ambiente³³.

47. Atendendo a esta jurisprudência do Tribunal de Justiça, parece-me que é importante distinguir efetivamente, por um lado, os impostos criados no âmbito da Diretiva 2003/96 e, por outro, os impostos indiretos suplementares que incidem sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo mencionados no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Como enunciado no artigo 1.º, n.º 1, desta última diretiva, esta estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem diretamente ou indiretamente sobre o consumo de certos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, entre os quais figuram os «produtos energéticos e eletricidade, abrangidos pela Diretiva [2003/96]». Por outras palavras, os produtos energéticos, quando sejam abrangidos pela Diretiva 2003/96, estão sujeitos à tributação nas condições previstas nesta diretiva, podendo os Estados-Membros estabelecer, para além desta tributação, outros impostos indiretos que prossigam uma finalidade específica, ao abrigo do artigo 1.º n.º 2 da Diretiva 2008/118.

48. No caso em apreço, não se contesta que o imposto sobre o carvão é abrangido pela Diretiva 2003/96. Assim, o órgão jurisdicional de reenvio sublinhou que este imposto foi introduzido pela Lei n.º 22/2005 que transpôs esta diretiva para o ordenamento jurídico espanhol. No mesmo sentido, o Governo Espanhol alegou que o artigo 2.º da referida diretiva enuncia que, para efeitos desta, o conceito de «produtos energéticos» abrange os produtos aos quais tenham sido atribuídos os códigos da nomenclatura combinada NC 2701, 2702 e 2704 a 2715, relativos ao carvão, e que o artigo 75.º da Lei n.º 38/1992 dispõe que os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 e 2714 são considerados carvão, de onde resulta que o imposto sobre o carvão se insere no âmbito de aplicação da Diretiva 2003/96.

49. Segundo o órgão jurisdicional de reenvio e a Endesa, as Diretivas 2003/96 e 2008/118 fixam requisitos que podem ser considerados equivalentes para efeitos da tributação dos produtos energéticos sujeitos a impostos especiais de consumo porque as razões relacionadas com a proteção do ambiente, na aceção da Primeira Diretiva, constituem uma das finalidades específicas visadas pela Segunda Diretiva. Não concordo com esta interpretação. Com efeito, conforme foi sublinhado no n.º 47 das presentes conclusões, o regime de tributação estabelecido por estas diretivas apresenta diferenças, sendo o primeiro obrigatório e o segundo facultativo, sujeito ao preenchimento de determinados requisitos. A este respeito, importa assinalar que a redação do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96 não menciona a necessidade de existirem «motivos específicos». Assim, em meu entender, a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa à «finalidade específica» que deve prosseguir um imposto indireto suplementar sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 não pode ser aplicada por analogia a um imposto abrangido pelo

³² Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, ponto 27 e jurisprudência citada).

³³ V., neste sentido, Acórdão de 27 de fevereiro de 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, n.º 32). A respeito da posição seguida pelo Tribunal de Justiça a respeito da interpretação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, v. Pitrone, F., «Defining “Environmental Taxes”: Input from the Court of Justice of the European Union», *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, nº 1, 2015, p. 58 a 64. Quanto à existência de uma «finalidade específica» não orçamental v. Conclusões do advogado-geral N. Wahl no processo Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, n.ºs 17 a 32).

artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96. Esta análise é perfeitamente coerente com a jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 1.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, que subordina a possibilidade de os Estados-Membros poderem cobrar impostos sobre produtos diferentes daqueles que estão sujeitos ao regime dos impostos especiais de consumo harmonizado ao único requisito de estas cobranças não darem origem a formalidades relacionadas com a passagem de fronteiras no âmbito do comércio entre Estados-Membros. Com efeito, conforme o Tribunal de Justiça assinalou, ao contrário do que sucede com o artigo 1.º, n.º 2, desta diretiva, lido à luz do considerando 4³⁴ desta, o referido artigo 1.º, n.º 3, não prevê que os impostos em causa devam ser outros para além dos impostos especiais de consumo harmonizados *ou que devam prosseguir finalidades específicas*³⁵.

50. Por conseguinte, no âmbito do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96, não há, nomeadamente, que verificar se existe uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade da tributação em questão³⁶. Há apenas que examinar os motivos do imposto em causa, ou seja, saber se o imposto foi efetivamente criado «por razões de proteção ambiental», constituindo estas razões um conceito autónomo direito da União. A este respeito, entendo que é no entanto possível colher inspiração na jurisprudência do Tribunal de Justiça relativa ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 e considerar que um imposto contribui para a proteção ambiental se tiver sido concebido, no que se refere à sua estrutura, nomeadamente à matéria tributável ou à percentagem da tributação, de tal forma que influencia o comportamento dos contribuintes no sentido de que permite assegurar uma melhor proteção do ambiente, por exemplo através de uma forte tributação dos produtos em causa para desincentivar o respetivo consumo ou através de um incentivo da utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos para o ambiente³⁷.

51. Semelhante interpretação é corroborada pelo Regulamento (UE) n.º 651/2014³⁸, relativo às categorias de auxílio compatíveis com o mercado interno³⁹. Nos termos do artigo 44.º, n.º 1, deste regulamento, os regimes de auxílio sob a forma de redução de impostos ambientais que preenchem os requisitos fixados pela Diretiva 2003/96 são compatíveis com o mercado interno na aceção do artigo 107.º, n.º 3, TFUE e estão isentos da obrigação de notificação prevista no artigo 108.º, n.º 3, TFUE, desde que estejam preenchidos determinados requisitos. Ora, o artigo 2.º, ponto 119, do referido regulamento define «imposto ambiental» como um «imposto cuja base tributável específica tem um efeito negativo patente no ambiente ou cujo objetivo

³⁴ Nos termos deste considerando «[o]s produtos sujeitos a impostos especiais de consumo podem ser alvo de outros impostos indiretos, para fins específicos. Nesse caso, porém, a fim de não comprometer o efeito positivo das normas comunitárias respeitantes aos impostos indiretos, os Estados-Membros deverão observar determinados elementos essenciais dessas normas.».

³⁵ V. Acórdão de 12 de fevereiro de 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, n.ºs 33 e 34). Daqui, o Tribunal concluiu que o artigo 1.º, n.º 3, da Diretiva 2008/118, não se opõe, enquanto tal, a que os Estados-Membros tributem produtos diferentes daqueles que estão sujeitos ao regime harmonizado dos impostos especiais de consumo de um imposto que seja regulado por regras idênticas às que dizem respeito a este regime.

³⁶ V. jurisprudência citada no n.º 44 das presentes conclusões.

³⁷ No mesmo sentido, saliento que nas minhas conclusões no processo RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, n.º 48), indiquei, quanto ao objetivo relativo à proteção do ambiente, que é facto assente que a produção de eletricidade a partir de lenhite comporta numerosas obrigações impostas pelas regras ambientais, que visam fazer a utilização mais limpa possível dos produtos energéticos e que não se pode assim excluir que a isenção em causa nesse processo possa afetar a implementação dessas obrigações, quando estas impliquem que seja utilizada eletricidade para o tratamento do produto energético, a fim de tornar possível uma produção de energia mais verde.

³⁸ Regulamento da Comissão, de 17 de junho de 2014, que declara certas categorias de auxílios compatíveis com o mercado interno, em aplicação dos artigos 107.º e 108.º do Tratado (JO 2014, L 187, p. 1).

³⁹ Quanto à relação entre a Diretiva 2003/96 e os auxílios de Estado previstos no artigo 107.º TFUE, v. Villar Ezcurra, M., e Fonseca Capdevila, E., «Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime» em Weishaar, S. E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, p. 143 a 156.

consiste em tributar certas atividades, bens ou serviços por forma a que os custos ambientais possam ser incluídos no seu preço e/ou de molde a que os produtores e consumidores sejam orientados para atividades mais respeitadoras do ambiente».

52. No caso em apreço, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se a tributação do consumo do carvão utilizado para produzir eletricidade, conforme prevista na legislação nacional, é conforme com a Diretiva 2003/96. A este respeito, há que salientar que quando um pedido de decisão prejudicial é submetido ao Tribunal de Justiça e por meio deste se pretende saber se um imposto foi criado por um Estado-Membro por razões de proteção ambiental, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, desta diretiva, a função do Tribunal de Justiça consiste mais em esclarecer o órgão jurisdicional nacional sobre os critérios cuja implementação lhe permitirá determinar se esta tributação prossegue efetivamente essa finalidade do que em proceder, ele próprio, a essa avaliação, tanto mais porquanto não dispõe necessariamente de todos os elementos indispensáveis a este respeito⁴⁰.

53. Nesta perspetiva, primeiro, o órgão jurisdicional de reenvio assinala que a legislação espanhola, ao ter previsto a tributação do carvão utilizado para produzir eletricidade, alega que tem por objetivo a proteção do ambiente. A Endesa, por seu lado, considera que esta justificação é apenas aparente, para respeitar o direito da União, e considera que o verdadeiro objetivo da Lei n.º 15/2012 era apenas aumentar as receitas fiscais. A este respeito, noto que, na sua decisão, o órgão jurisdicional de reenvio citou uma parte do preâmbulo desta lei⁴¹, do qual resulta que o legislador espanhol pretendeu, através da adoção desta lei, proteger o ambiente. Assim, o Reino de Espanha baseou a adoção do imposto sobre o carvão em «razões de proteção ambiental». No entanto, conforme foi referido no n.º 50 das presentes conclusões, é ainda necessário, para ser conforme com o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da segunda frase, Diretiva 2003/96, que o imposto em causa assegure efetivamente uma melhor proteção do ambiente.

54. Segundo, o órgão jurisdicional de reenvio considera, referindo-se à segunda disposição adicional da Lei n.º 15/2012, que o imposto sobre o carvão tem uma finalidade exclusivamente orçamental, a saber, financiar os custos do sistema elétrico espanhol. Semelhante argumento enquadra-se na interpretação do conceito «motivos específicos», na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118. Contudo, conforme foi mencionado nos n.ºs 49 e 50 das presentes conclusões, não há que aplicar este conceito no âmbito do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96, nem, nomeadamente, que verificar se existe uma relação direta entre a utilização das receitas e a finalidade do imposto sobre o carvão. Acrescento que o Governo Espanhol alega que esta segunda disposição adicional não se refere ao imposto sobre o carvão e que os impostos visados pela referida disposição são os três novos impostos criados pela Lei n.º 15/2012⁴². Por conseguinte, segundo este Governo, seja como for, o imposto sobre o carvão não se enquadra na segunda disposição adicional desta lei.

55. Terceiro, o órgão jurisdicional de reenvio sustenta que a estrutura do imposto sobre o carvão não reflete o objetivo ambiental anunciado no preâmbulo da Lei n.º 15/2012 por a percentagem deste imposto ser fixada em função do poder calorífico do carvão utilizado para produzir eletricidade. A este respeito, faço questão de sublinhar que o artigo 10.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 dispõe que a partir de 1 de janeiro de 2004, os níveis mínimos de tributação aplicáveis à eletricidade são os fixados no quadro C do anexo I, desta diretiva, para o consumo profissional e para o consumo não profissional. Ora, no que se refere ao carvão e ao coque, várias versões

⁴⁰ Ver, por analogia, Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.º 28 e jurisprudência citada).

⁴¹ Ver n.º 16 das presentes conclusões.

⁴² V. n.º 18 das presentes conclusões.

linguísticas deste quadro C, intitulado «Níveis mínimos de tributação aplicáveis aos combustíveis de aquecimento e à eletricidade», a saber, nomeadamente, as versões em língua alemã, estónia, inglesa, croata, letã, lituana, húngara, maltesa, polaca, romena e eslovena, referem-se expressamente ao «poder calorífico bruto» do carvão e do coque. Por conseguinte, ainda que a versão em língua espanhola do referido quadro C não se refira a este poder calorífico, o facto de o legislador espanhol o ter tomado como referência para a tributação da utilização do carvão não coloca em causa o facto de o imposto sobre o carvão poder ter sido adotado por razões de proteção ambiental.

56. Quarto, o órgão jurisdicional de reenvio expõe que o produto do imposto sobre o carvão não se destina a reduzir o impacto no ambiente da utilização do carvão para produzir eletricidade. Contudo, conforme resulta do n.º 50 das presentes conclusões, um imposto contribui para a proteção do ambiente se for concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente à matéria tributável ou à percentagem de tributação, de uma tal maneira que influencia o comportamento dos contribuintes num determinado sentido e permite assegurar uma melhor proteção do ambiente, como por exemplo através de uma forte tributação dos produtos em causa para desincentivar o seu consumo ou através do incentivo da utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos para o ambiente. Cabe ao órgão jurisdicional de reenvio verificar se, no caso em apreço, é o que sucede com o imposto sobre o carvão. A este respeito, parece-me oportuno salientar que a combinação da supressão da isenção do imposto sobre o carvão e do aumento da percentagem do imposto constitui um meio suscetível de contribuir para desincentivar a utilização do carvão para produzir eletricidade e para promover outras fontes de energia menos poluentes e que, segundo a Comissão, na prática, a supressão desta isenção parece efetivamente ter tido um impacto no volume de energia elétrica produzida a partir do carvão em Espanha.

57. Quinto, o órgão jurisdicional de reenvio questiona-se sobre se o objetivo ambiental é alcançado pelo simples facto de os impostos serem cobrados sobre certos produtos energéticos não renováveis e não sobre a utilização daqueles que se considera serem menos nocivos para o ambiente. No que se refere a esta questão, resulta do número anterior das presentes conclusões que quando um imposto desincentiva o consumo de um produto nocivo para o ambiente ou incentiva a utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos para o ambiente, esse imposto contribui para a proteção do ambiente. No presente caso, o Governo Espanhol considerou que o carvão constitui uma energia poluente que há que tributar quando seja utilizado para produzir eletricidade. Neste sentido, considero que este Governo, ao desincentivar o consumo do carvão, sendo que é facto assente que este é muito nocivo para o ambiente⁴³, foi guiado pela proteção ambiental, na aceção do artigo 14.º, n.º 1, alínea a), segunda frase, da Diretiva 2003/96.

58. Sexto, por último, a Endesa alega que não obstante ter criado o imposto sobre o carvão, o Governo Espanhol restabeleceu posteriormente a isenção dos hidrocarbonetos utilizados para produzir eletricidade, o que demonstra a ausência da real finalidade ambiental. Contudo, na minha opinião, o exame de um imposto à luz do artigo 14.º, n.º 1, alínea a) segunda frase, da Diretiva 2003/96 deve ser feito de forma casuística. Tendo este imposto sido criado «por razões de proteção ambiental», é abrangido pelo âmbito desta disposição ainda que, em simultâneo, outros produtos poluentes utilizados para produzir eletricidade não sejam tributados.

⁴³ V., nomeadamente, terceira parte do Sexto Relatório de avaliação do Grupo de Peritos Intergovernamental sobre a Evolução do Clima (GIEC), publicado em abril de 2022, cujo resumo (em inglês) pode ser consultado no seguinte endereço: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

59. Atendendo a tudo o que precede, sou da opinião que o artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96 deve ser interpretado no sentido de que uma legislação nacional que preveja a tributação do carvão utilizado para produzir eletricidade preenche o requisito segundo o qual o imposto deve ser criado «por razões de proteção ambiental», quando, no caso de o legislador nacional ter invocado o objetivo da proteção ambiental para adotar este imposto, uma finalidade ambiental não esteja integrada na estrutura do referido imposto, sendo que a sua percentagem é fixada em função do poder calorífico do carvão, o produto deste mesmo imposto é afetado ao financiamento dos custos do sistema elétrico nacional e a utilização de outros produtos energéticos considerados menos nocivos para o ambiente não é tributada.

V. Conclusão

60. Atendendo às considerações que precedem, proponho ao Tribunal de Justiça que responda às questões prejudiciais submetidas pela Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha) da seguinte maneira:

O artigo 14.º, n.º 1, alínea a), da Diretiva 2003/96/CE, do Conselho, de 27 de outubro de 2003, relativa à tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, deve ser interpretado da seguinte forma:

uma legislação nacional que preveja a tributação do carvão utilizado para produzir eletricidade preenche o requisito segundo o qual o imposto deve ser criado «por razões de proteção ambiental», quando, no caso de o legislador nacional ter invocado o objetivo da proteção ambiental para adotar este imposto, uma finalidade ambiental não esteja integrada na estrutura do referido imposto, sendo que a sua percentagem é fixada em função do poder calorífico do carvão, o produto deste mesmo imposto é afetado ao financiamento dos custos do sistema elétrico nacional e a utilização de outros produtos energéticos considerados menos nocivos para o ambiente não é tributada.