



# Coletânea da Jurisprudência

CONCLUSÕES DO ADVOGADO-GERAL  
ATHANASIOS RANTOS  
apresentadas em 25 de janeiro de 2024<sup>1</sup>

**Processo C-743/22**

**DISA SUMINISTROS Y TRADING, S.L.U. (DISA)**  
**contra**  
**Agencia Estatal de la Administración Tributaria**

[pedido de decisão prejudicial apresentado pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha)]

«Reenvio prejudicial — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Diretiva 2003/96/CE — Artigo 5.º — Imposto especial de consumo sobre os óleos minerais — Taxa regional do imposto especial de consumo sobre os óleos minerais que acresce à taxa nacional — Taxas diferenciadas do imposto especial de consumo no território de um Estado-Membro em função da região onde o produto é consumido»

## I. Introdução

1. O presente pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 5.º da Diretiva 2003/96/CE<sup>2</sup>.
2. Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a DISA Suministros y Trading, S.L.U. (a seguir «DISA» ou «recorrente») à Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agência Estatal da Administração Tributária, Espanha), na sequência dos pedidos da recorrente de reembolso dos impostos suportados a título da taxa de imposição suplementar de uma Comunidade Autónoma sobre o imposto especial de consumo sobre os óleos minerais (impuesto especial sobre hidrocarburos) (a seguir «IEH»).
3. Este processo proporciona ao Tribunal de Justiça a oportunidade de esclarecer a questão de saber se, independentemente do respeito dos níveis mínimos de tributação impostos pela Diretiva 2003/96, esta impõe um nível de tributação uniforme em todo o território de um Estado-Membro ou se deixa uma margem de manobra aos Estados-Membros para preverem taxas de imposto especial de consumo diferentes para o mesmo produto e o mesmo uso, em função da parte do território nacional onde esse produto se destina a ser consumido.

<sup>1</sup> Língua original: francês.

<sup>2</sup> 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). O pedido de decisão prejudicial refere-se apenas à Diretiva 2003/96, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal, que diz respeito aos anos de 2013 a 2015, sem mencionar as alterações e revisões posteriores desta diretiva.

## II. Quadro jurídico

### A. Direito da União

#### 1. Diretiva 2003/96

4. Os considerandos 2 a 5, 9, 10, 15 e 24 da Diretiva 2003/96 enunciam:

- «(2) A ausência de disposições comunitárias que sujeitem a uma taxa mínima de tributação da eletricidade e dos produtos energéticos que não os óleos minerais poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.
- (3) O bom funcionamento do mercado interno e a realização dos objetivos das outras políticas comunitárias exigem a fixação de níveis mínimos de tributação a nível comunitário para a maioria dos produtos energéticos, incluindo a eletricidade, o gás natural e o carvão.
- (4) A existência de importantes diferenças entre os níveis nacionais de tributação da energia aplicados pelos Estados-Membros poderá ser prejudicial ao bom funcionamento do mercado interno.
- (5) A fixação a níveis adequados das taxas mínimas comunitárias pode permitir reduzir as atuais diferenças entre os níveis nacionais de tributação.

[...]

- (9) Deverá ser concedida aos Estados-Membros a necessária flexibilidade para definirem e aplicarem políticas adaptadas aos contextos nacionais.
- (10) Os Estados-Membros desejam introduzir ou manter diferentes tipos de impostos sobre os produtos energéticos e a eletricidade, devendo para o efeito ser-lhes permitido respeitar os níveis de tributação mínimos comunitários entrando em linha de conta com a totalidade dos impostos indiretos que tenham decidido cobrar (excluindo o IVA).

[...]

- (15) Deverá ser admitida, em determinadas circunstâncias ou situações prementes, a faculdade de aplicar taxas de imposto nacionais diferenciadas a um mesmo produto, desde que sejam respeitadas as taxas mínimas comunitárias e as regras do mercado interno e de concorrência.

[...]

- (24) Convém permitir aos Estados-Membros a aplicação de determinadas outras isenções, ou de níveis reduzidos de tributação, sempre que tal não prejudique o bom funcionamento do mercado interno nem implique distorções da concorrência.»

5. O artigo 1.º desta diretiva dispõe:

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

6. O artigo 2.º, n.º 1, alínea b), da referida diretiva tem a seguinte redação:

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

[...]

b) Os produtos abrangidos pelos códigos NC 2701, 2702 e 2704 a 2715.»

7. O artigo 3.º da mesma diretiva prevê:

«As referências feitas na Diretiva 92/12/CEE a “óleos minerais” e “impostos especiais de consumo”, na medida em que sejam aplicáveis aos óleos minerais, devem ser interpretadas como abrangendo todos os produtos energéticos, a eletricidade e os impostos indiretos nacionais referidos, respetivamente, no artigo 2.º e no n.º 2 do artigo 4.º da presente diretiva.»

8. O artigo 4.º da Diretiva 2003/96 prevê:

«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 IVA), calculados direta ou indiretamente com base na quantidade de produtos energéticos e de eletricidade à data de introdução no consumo.»

9. O artigo 5.º desta diretiva enuncia:

«Desde que respeitem os níveis mínimos de tributação previstos na presente diretiva e sejam compatíveis com o direito comunitário, podem ser aplicadas pelos Estados-Membros, sob controlo fiscal, taxas de imposto diferenciadas, nos seguintes casos:

- se as taxas diferenciadas estiverem diretamente ligadas à qualidade do produto;
- se as taxas diferenciadas dependerem de níveis quantitativos de consumo de eletricidade e produtos energéticos utilizados para fins de aquecimento;
- para as seguintes utilizações: transportes públicos locais de passageiros (incluindo os táxis), recolha de lixo, forças armadas e administração pública, pessoas deficientes, ambulâncias;
- para distinguir entre utilização profissional e utilização não profissional, no caso dos produtos energéticos e da eletricidade referidos nos artigos 9.º e 10.º»

10. O artigo 6.º da diretiva dispõe:

«Os Estados-Membros têm a faculdade de aplicar as isenções ou reduções do nível de tributação previstas na presente diretiva:

a) Diretamente,

- b) Através de uma taxa diferenciada; ou
- c) Através do reembolso da totalidade ou parte do montante do imposto.»

11. O artigo 19.º, n.ºs 1 e 3, da mesma diretiva prevê:

«1. Para além do disposto nos artigos anteriores, nomeadamente nos artigos 5.º, 15.º e 17.º, o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, pode autorizar qualquer Estado-Membro a introduzir outras isenções ou reduções por motivos relacionados com políticas específicas.

Um Estado-Membro que pretenda introduzir essas medidas deverá informar a Comissão do facto, fornecendo-lhe igualmente todas as informações pertinentes e necessárias.

A Comissão examinará o pedido, tendo em conta, nomeadamente, o bom funcionamento do mercado interno, a necessidade de assegurar uma concorrência leal, e as políticas comunitárias em matéria de saúde, ambiente, energia e transportes.

[...]

3. Se a Comissão considerar que as isenções ou reduções previstas no n.º 1 deixaram de ser viáveis, nomeadamente por motivos de concorrência desleal ou de distorção do funcionamento do mercado interno, ou em virtude da política comunitária no domínio da saúde, da proteção do ambiente, da energia e dos transportes, apresentará ao Conselho propostas adequadas. O Conselho decide sobre essas propostas por unanimidade.»

## 2. Diretiva 2008/118/CE

12. O artigo 1.º, n.ºs 1 e 2, da Diretiva 2008/118/CE<sup>3</sup> tem a seguinte redação:

«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.»

<sup>3</sup> Diretiva 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 (JO 2009, L 9, p. 12).

## **B. Direito espanhol**

13. O artigo 50.º-B da Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (Lei 38/1992, relativa aos Impostos Especiais de Consumo), de 28 de dezembro de 1992 (a seguir «Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo»), sob a epígrafe «taxa de tributação da Comunidade Autónoma», dispõe, na sua versão aplicável ao litígio no processo principal:

«1. As Comunidades Autónomas podem fixar uma taxa de imposto autonómica do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, a fim de tributar de forma suplementar os produtos aos quais se aplicam as taxas de tributação previstas nos pontos [...], e que sejam 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. Para efeitos do presente artigo, entende-se que os produtos são consumidos no território de uma Comunidade Autónoma quando são recebidos num dos seguintes locais:

[...]»

14. O artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo esteve em vigor durante os exercícios de 2013 a 2018. Foi revogado, com efeitos a partir de 1 de janeiro de 2019, pela Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (Lei 6/2018, relativa ao Orçamento Geral do Estado para 2018), de 3 de julho de 2018, cuja exposição de motivos indica nomeadamente:

«Em matéria de impostos especiais de consumo, a taxa autonómica do imposto sobre os óleos minerais é 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.»

## **III. Litígio no processo principal, questão prejudicial e tramitação processual no Tribunal de Justiça**

15. As entidades CLH, TEPESA e SECICAR, que são operadores logísticos sujeitos ao IEH, apresentaram autoliquidações relativas aos períodos compreendidos entre 2013 e 2015 e repercutiram o montante do IEH sobre a DISA. Esta última opera no domínio da compra, da venda, da importação e da comercialização por grosso de produtos petrolíferos.

16. Tendo suportado o IEH, a DISA pediu à administração fiscal que retificasse as autoliquidações apresentadas pela CLH, pela TEPESA e pela SECICAR e pediu o reembolso dos montantes correspondentes à taxa autonómica suplementar do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, conforme fixada pela Comunidade Autónoma em causa (a seguir «taxa autonómica do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais» ou «taxa autonómica do IEH»).

17. Em apoio dos seus pedidos, a DISA alegou que essa taxa autonómica, prevista no artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, em vigor desde 1 de janeiro de 2013, era contrária ao direito da União, na medida em que violava certas disposições da Diretiva 2003/96,

em particular o artigo 5.º da mesma, pelo facto de não corresponder às derrogações previstas por esta disposição para efeitos da aplicação das taxas de imposição diferenciadas e de ser contrária ao objetivo de tributação unificada desta diretiva.

18. A administração fiscal indeferiu estes pedidos por considerar que não lhe competia pronunciar-se sobre a questão de saber se a regulamentação espanhola violava ou não o direito da União.

19. A recorrente impugnou então esse indeferimento no Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunal Económico e Administrativo Central, Espanha).

20. Subsequentemente, a recorrente interpôs recurso do indeferimento da sua impugnação para a secção de contencioso administrativo da Audiencia Nacional (Audiência Nacional, Espanha), que lhe negou provimento por Acórdão de 25 de novembro de 2020. Embora reconhecendo que as dúvidas jurídicas suscitadas pela interpretação da Diretiva 2003/96 poderiam levá-la a apresentar um pedido de decisão prejudicial, a Audiencia Nacional (Audiência Nacional) indeferiu o pedido de reembolso dos montantes pagos com o fundamento de que a DISA não tinha demonstrado que não tinha repercutido esses montantes sobre outras pessoas, o que poderia dar origem ao enriquecimento sem causa desta.

21. A recorrente interpôs recurso de cassação do acórdão da Audiencia Nacional para o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha), o órgão jurisdicional de reenvio.

22. Este órgão jurisdicional sublinha que a resolução do litígio no processo principal depende da interpretação da Diretiva 2003/96, atendendo à taxa autonómica do imposto especial de consumo sobre os óleos minerais. O referido órgão jurisdicional considera, a este respeito, que nem esta diretiva nem a jurisprudência do Tribunal de Justiça fornecem uma interpretação clara do artigo 5.º da referida diretiva quanto à questão de saber se esta se opõe, e em que condições, a que, dentro de um Estado-Membro, em matéria de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, sejam instituídas, para um mesmo produto, taxas de imposto diferenciadas em função do território em causa.

23. Nestas condições, o Tribunal Supremo (Supremo Tribunal) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça a seguinte questão prejudicial:

«Deve a Diretiva [2003/96], 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 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?»

24. Foram apresentadas observações escritas ao Tribunal de Justiça pela recorrente, pelo Governo Espanhol, bem como pela Comissão Europeia.

#### **IV. Análise**

##### ***A. Quanto à admissibilidade da questão prejudicial***

25. Antes de proceder à análise da única questão prejudicial formulada pelo órgão jurisdicional de reenvio, há que apreciar a exceção de inadmissibilidade suscitada pelo Governo Espanhol.

26. Com efeito, este Governo sustenta que a questão prejudicial deve ser declarada inadmissível devido ao seu carácter hipotético. Em seu entender, a questão da compatibilidade da disposição nacional em causa com o direito da União nunca foi debatida nos órgãos jurisdicionais anteriores aos quais foi submetido o litígio no processo principal, nem sequer no âmbito do recurso no órgão jurisdicional de reenvio, uma vez que este último se limitava inicialmente à questão da legitimidade da recorrente para instaurar uma ação de repetição do indevido.

27. A este respeito, há que recordar que resulta de jurisprudência constante que as questões relativas à interpretação do direito da União submetidas pelo juiz nacional no quadro regulamentar e factual que define sob a sua responsabilidade, e cuja exatidão não cabe ao Tribunal de Justiça verificar, gozam de uma presunção de pertinência. O Tribunal de Justiça só pode recusar pronunciar-se sobre uma questão prejudicial submetida por um órgão jurisdicional nacional se for manifesto que a interpretação solicitada do direito da União não tem nenhuma relação com a realidade ou o objeto do litígio no processo principal, quando o problema for hipotético ou ainda quando o Tribunal não dispuser dos elementos de facto e de direito necessários para dar uma resposta útil às questões que lhe são submetidas<sup>4</sup>.

28. Ora, no caso em apreço, a questão submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio tem relação direta com a realidade ou o objeto do litígio no processo principal, na medida em que este diz respeito a um pedido apresentado pela recorrente de reembolso do montante correspondente à *tranche* autónoma do IHE que suportou, com o fundamento de que esta era contrária à Diretiva 2003/96, em especial ao seu artigo 5.º O órgão jurisdicional de reenvio salienta, por outro lado, que a resolução do litígio no processo principal depende da interpretação desta diretiva, uma vez que terá de decidir do mérito da causa por força do direito nacional que rege o recurso de cassação<sup>5</sup>. Por último, resulta claramente da decisão de reenvio, sem que o Governo Espanhol o conteste, que os pedidos de reembolso apresentados pela recorrente incidem sobre um período durante o qual o artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo estava em vigor.

29. Tendo em conta o que precede, há que julgar improcedente a exceção de inadmissibilidade suscitada pelo Governo Espanhol.

### ***B. Quanto ao mérito***

30. Com a sua única questão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se a Diretiva 2003/96, em particular, o seu artigo 5.º, se opõe a uma norma nacional, como o artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que autoriza as Comunidades Autónomas a fixar taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais territorialmente diferenciadas, apesar de serem respeitadas as taxas mínimas de tributação exigidas por esta diretiva.

<sup>4</sup> Acórdão de 12 de janeiro de 2023, DOBELES HES (C-702/20 e C-17/21, EU:C:2023:1, n.º 47 e jurisprudência referida).

<sup>5</sup> O órgão jurisdicional de reenvio sublinha, a este respeito, que a DISA pediu, por via administrativa, o reembolso dos impostos que pagou a título da taxa regional do IEH, alegando que eram contrários ao direito da União, e que manteve o seu pedido na Audiencia Nacional (Audiência Nacional) e no órgão jurisdicional de reenvio.

## 1. Observações preliminares

31. A título preliminar, importa observar que o presente processo se caracteriza pelo facto de que a disposição nacional em causa permitia a cada Comunidade Autónoma espanhola fixar a sua própria taxa autonómica de imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, que acrescia à taxa nacional do imposto especial de consumo<sup>6</sup>.

32. Por outro lado, como resulta da descrição do quadro jurídico nacional apresentada no n.º 14 das presentes conclusões, o Governo Espanhol alterou o artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, que estava em vigor em Espanha durante os anos de 2013 a 2018, revogando a taxa autonómica suplementar a partir de 1 de janeiro de 2019<sup>7</sup>. Desde a sua revogação, o Reino de Espanha instituiu outro sistema de financiamento das Comunidades Autónomas, prevendo uma taxa uniforme em todo o seu território<sup>8</sup>.

## 2. Principais elementos do regime de tributação harmonizada previsto pela Diretiva 2003/96

33. Há que observar que, ao prever um regime de tributação harmonizado dos produtos energéticos e da eletricidade, a Diretiva 2003/96 pretende, conforme resulta dos considerandos 2 a 5 e 24, promover o bom funcionamento do mercado interno no setor da energia, evitando, nomeadamente, as distorções de concorrência<sup>9</sup>. Esta diretiva visa, assim, reduzir as diferenças entre os níveis nacionais de tributação da energia, uma vez que se constatou que se tratava de um fator prejudicial para o bom funcionamento do mercado interno<sup>10</sup>.

34. Para alcançar este objetivo, o legislador da União não procedeu a uma harmonização exaustiva mas parcial das regras de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade, na medida em que a referida diretiva se limita a fixar níveis mínimos de tributação harmonizados<sup>11</sup>. Para esse efeito, por força do seu artigo 4.º, n.º 1, esta diretiva exige que os níveis de tributação aplicados pelos Estados-Membros aos produtos energéticos e à eletricidade enumerados no artigo 2.º da mesma não sejam inferiores aos níveis mínimos previstos nesta diretiva.

35. Contudo, reconhecendo tanto a necessidade de conceder aos Estados-Membros a flexibilidade necessária para definirem e aplicarem políticas adaptadas aos contextos nacionais como o facto de os regimes instaurados no âmbito da aplicação da Diretiva 2003/96 serem da competência de cada Estado-Membro, esta diretiva reconheceu uma margem de manobra e de apreciação aos Estados-Membros em matéria de impostos especiais sobre o consumo<sup>12</sup>. A referida diretiva contém, assim, uma série de disposições (entre as quais, em especial, os

<sup>6</sup> A regulamentação nacional em vigor previa duas *tranches* de tributação, a saber, por um lado, uma *tranche* nacional, cuja taxa era uniforme em todo o território nacional, e, por outro, uma *tranche* regional adicional, cuja taxa era fixada por cada Comunidade Autónoma para os óleos minerais consumidos no seu território.

<sup>7</sup> A recorrente e a Comissão sustentam que o Reino de Espanha revogou a disposição do artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo na sequência do diálogo encetado entre esse Estado-Membro e a Comissão, durante o qual esta última lhe comunicou as dúvidas que tinha quanto à compatibilidade desta taxa regional diferenciada com a Diretiva 2003/96.

<sup>8</sup> Segundo as observações da Comissão, em virtude da nova regulamentação nacional, é aplicada apenas uma taxa de imposto especial sobre o consumo de óleos minerais e as receitas são repartidas entre o Estado (42 %) e as Comunidades Autónomas (58 %).

<sup>9</sup> Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, n.º 30 e jurisprudência referida), bem como as minhas Conclusões no processo RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, n.º 25).

<sup>10</sup> V., neste sentido, considerando 4 da Diretiva 2003/96 e Conclusões do advogado-geral J. Richard de la Tour no processo Comissão/Itália (Contribuição para compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2020:596, n.º 78).

<sup>11</sup> V. Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, n.º 26).

<sup>12</sup> V. Acórdão de 30 de janeiro de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, n.º 28 e jurisprudência referida).



artigos 5.º e 7.º bem como 15.º a 19.º) que preveem a possibilidade de os Estados-Membros instituírem, em certas condições, taxas de tributação diferenciadas, isenções de tributação ou reduções fiscais dos impostos especiais sobre o consumo<sup>13</sup>.

### 3. Conformidade do IEH com o artigo 5.º da Diretiva 2003/96

36. No que respeita ao artigo 5.º da Diretiva 2003/96, há que observar que esta disposição enumera os casos em que os Estados-Membros podem aplicar taxas de tributação diferenciadas ao mesmo produto.

37. Ora, há que observar desde já que a aplicação de taxas diferenciadas entre diferentes regiões de um mesmo Estado-Membro não se inclui, *a priori*, nos casos previstos pela referida disposição. Com efeito, nenhum dos casos enumerados no artigo 5.º desta diretiva prevê a possibilidade de aplicar uma diferenciação regional dos impostos especiais de consumo. Por outro lado, a utilização dos termos «nos seguintes casos», para designar os casos em que seria possível, segundo esta disposição, uma diferenciação do nível de tributação, não parece deixar qualquer dúvida quanto ao caráter exaustivo dos casos em que os Estados-Membros podem aplicar taxas de tributação diferenciadas a um mesmo produto<sup>14</sup>. Esta interpretação resulta também, além disso, do considerando 15 referida diretiva que prevê que «[d]everá ser admitida, *em determinadas circunstâncias* ou situações prementes, a faculdade de aplicar taxas de imposto nacionais diferenciadas a um mesmo produto, desde que sejam respeitadas as taxas mínimas comunitárias e as regras do mercado interno e de concorrência».<sup>15</sup>

38. A este respeito, a jurisprudência do Tribunal de Justiça parece também ter confirmado o caráter exaustivo dos casos enumerados no artigo 5.º da Diretiva 2003/96, precisando que esta disposição prevê taxas de imposto diferenciadas em certos casos «*enumerados taxativamente neste artigo*»<sup>16</sup>.

39. Todavia, há que constatar, como observa, acertadamente, o órgão jurisdicional de reenvio, que a jurisprudência atual do Tribunal de Justiça relativa à Diretiva 2003/96, e em especial ao seu artigo 5.º, não examinou expressamente a questão da uniformidade das taxas dos impostos especiais de consumo para um mesmo produto e um mesmo uso dentro de um Estado-Membro.

40. Embora, no âmbito de duas ações por incumprimento em que a Comissão considerou que taxas de impostos especiais de consumo territorialmente diferenciadas análogas às do litígio no processo principal eram controvertidas à luz da Diretiva 2003/96<sup>17</sup>, e a questão de saber se esta

<sup>13</sup> V. Acórdãos de 30 de janeiro de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, n.º 26), e de 14 de janeiro de 2021, Comissão/Itália (Contribuição para compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18, n.º 75 bem como jurisprudência referida).

<sup>14</sup> A leitura das diferentes versões linguísticas da Diretiva 2003/96 parece confirmar que o artigo 5.º desta diretiva contém uma lista exaustiva dos casos em que os Estados-Membros podem criar taxas de imposto diferenciadas para um mesmo produto. Há que observar, a este respeito, que não parece haver diferenças significativas nas diferentes versões linguísticas desta disposição no que toca à utilização dos termos «nos seguintes casos» que foram traduzidos por «in den folgenden Fällen» na sua versão em língua alemã, «στις ακόλουθες περιπτώσεις», na sua versão em língua grega, «in the following cases» na sua versão em língua inglesa, «nei seguenti casi» na sua versão em língua italiana.

<sup>15</sup> O sublinhado é meu.

<sup>16</sup> V., neste sentido, Acórdãos de 2 de junho de 2016, ROZ-ŠWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, n.º 29), e de 16 de novembro de 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, n.º 47). Embora, no n.º 23 do seu Acórdão de 22 de dezembro de 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), o Tribunal de Justiça tenha utilizado a expressão «*em certos casos enumerados neste artigo*» sem utilizar o termo «*taxativamente*», este último foi retomado no n.º 47 do seu recente Acórdão, de 16 de novembro de 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). O sublinhado é meu.

<sup>17</sup> V., neste sentido, os processos que deram origem aos Acórdãos de 25 de outubro de 2012, Comissão/França (C-164/11, EU:C:2012:665), e de 14 de janeiro de 2021, Comissão/Itália (Contribuição para compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2021:18).

diretiva autorizava ou não essa diferenciação regional tenha sido debatida entre as partes, o Tribunal de Justiça não se pronunciou expressamente sobre esta questão nos acórdãos em causa. Assim, no Acórdão Comissão/França, o Tribunal de Justiça declarou simplesmente o incumprimento da República Francesa por esta não ter adaptado o seu sistema de tributação da eletricidade à Diretiva 2003/96, dentro do prazo fixado. O mesmo aconteceu no Acórdão Comissão/Itália (Contribuição para compra de carburantes), em que o Tribunal de Justiça não teve necessidade de tomar posição sobre a referida questão, entendendo que o incumprimento alegado pela Comissão não tinha sido demonstrado por esta última<sup>18</sup>.

41. A questão prejudicial que nos é submetida no presente processo presta-se a duas interpretações possíveis: uma primeira interpretação, defendida pelo Governo Espanhol, segundo a qual o artigo 5.º da Diretiva 2003/96 não se opõe à existência de taxas de tributação diferenciadas, consoante as regiões, que incidam sobre os produtos energéticos, desde que essas taxas respeitem as taxas mínimas previstas por esta diretiva; e uma segunda interpretação, defendida pela recorrente e pela Comissão, nos termos da qual a obrigação de respeitar um nível de tributação uniforme em todo o território de um Estado-Membro para um mesmo produto, que decorre do artigo 5.º da Diretiva 2003/96, é aplicável independentemente do respeito dos níveis mínimos de tributação impostos por esta diretiva.

42. Pelas razões que se seguem, entendo que se deve privilegiar esta última interpretação.

43. Em primeiro lugar, importa recordar que, embora o domínio da tributação dos produtos energéticos e da eletricidade só esteja parcialmente harmonizado e a Diretiva 2003/96 reconheça uma certa flexibilidade e margem de manobra aos Estados-Membros para poderem implementar políticas adaptadas aos contextos nacionais, não deixa de ser verdade que esta margem de manobra é enquadrada. Daqui resulta que a possibilidade conferida aos Estados-Membros de instituírem taxas de tributação diferenciadas, isenções de tributação ou reduções dos impostos especiais de consumo só pode ser aplicada no estrito respeito das condições impostas pelas disposições pertinentes desta diretiva. Com efeito, na falta de tal enquadramento, a referida diretiva seria desprovida de qualquer sentido.

44. O artigo 5.º da Diretiva 2003/96 não é exceção a esta lógica de enquadramento, na medida em que a própria redação desta disposição demonstra a vontade de o legislador enquadrar a margem de manobra de que os Estados-Membros dispõem para procederem à aplicação de diferentes taxas para o mesmo produto, independentemente do respeito dos níveis mínimos de tributação impostos por esta diretiva<sup>19</sup>. Assim, contrariamente ao que sustenta o Governo Espanhol, a referida diretiva não confere aos Estados-Membros uma liberdade absoluta para fixarem as taxas diferenciadas de imposto que considerem adequadas apenas com base no facto de a taxa aplicada continuar a ser superior à taxa mínima estabelecida. Tal interpretação privaria o artigo 5.º da Diretiva 2003/96 de qualquer razão de ser. Por conseguinte, partilho da posição expressa pelo advogado-geral J. Richard de la Tour nas suas Conclusões no processo Comissão/Itália (Contribuição para compra de carburantes) (C-63/19, EU:C:2020:596, n.º 82), segundo a qual um Estado-Membro só pode aplicar derrogações ao princípio de uma tributação única por produto e por utilização nos casos expressamente enumerados na Diretiva 2003/96.

<sup>18</sup> Resulta, todavia, das constatações efetuadas pelo advogado-geral J. Richard de la Tour, no n.º 80 das suas conclusões nesse processo, que era «pacífico entre as partes [incluindo o Reino de Espanha que tinha intervindo em apoio da República Italiana] que a Diretiva 2003/96 impõe o respeito de um nível de tributação mínimo e único por produto e por utilização em todo o território de um mesmo Estado-Membro» (C-63/19, EU:C:2020:596).

<sup>19</sup> V., neste sentido, Acórdão de 16 de novembro de 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, n.ºs 46 e 47).

45. Importa precisar, por outro lado, que o artigo 5.º não é a única disposição da Diretiva 2003/96 que permite disparidades em matéria fiscal dentro de um mesmo Estado-Membro. Com efeito, o artigo 19.º desta diretiva autoriza os Estados-Membros a introduzirem taxas de imposto diferenciadas através de isenções ou reduções suplementares por motivos relacionados com políticas específicas, desde que o Conselho, deliberando por unanimidade sob proposta da Comissão, a tal não se oponha. Há que constatar, a este respeito, que o Conselho já autorizou, em aplicação desta disposição, um certo número de reduções de impostos especiais de consumo para regiões ou zonas específicas dentro de um Estado-Membro<sup>20</sup>.

46. Enquanto a Comissão e a recorrente consideram que, para aplicar uma taxa diferenciada numa região determinada, um Estado-Membro deve recorrer ao artigo 19.º da Diretiva 2003/96 e pedir uma autorização ao abrigo desta disposição, o Governo Espanhol, por seu turno, sem se pronunciar sobre a necessidade de obter a referida autorização, sustenta que o facto de terem sido autorizadas reduções de níveis de tributação ao abrigo do artigo 19.º da referida diretiva basta, por si só, para demonstrar que esta permite efetivamente disparidades regionais.

47. Embora não resulte claramente da própria redação do artigo 5.º da Diretiva 2003/96, se o regime de autorização previsto por esta disposição abrange apenas as hipóteses em que a tributação diferenciada resulta de uma isenção ou de uma redução que vá além das taxas mínimas ou se esta visa igualmente situações como a que está em causa no processo principal em que o imposto regional diferenciado continua a ser superior aos níveis mínimos de tributação, a verdade é que, em qualquer caso, para que um Estado-Membro possa invocar esta possibilidade, é obrigado a obter a autorização prévia do Conselho em conformidade com o artigo 19.º desta diretiva, o que o Governo Espanhol, no caso em apreço, não fez.

48. Em segundo lugar, há que analisar o argumento invocado pelo Governo Espanhol nos termos do qual o artigo 50.º-B da Lei relativa aos Impostos Especiais de Consumo, enquanto manifestação da autonomia política das Comunidades Autónomas, reconhecida pela Constituição espanhola e protegida pelo artigo 4.º, n.º 2, TUE<sup>21</sup>, justifica a interpretação da Diretiva 2003/96 preconizada por este Governo.

49. Há que recordar, a este respeito, que a repartição das competências num Estado-Membro beneficia da proteção conferida pelo artigo 4.º n.º 2, TUE, segundo o qual a União está obrigada a respeitar a identidade nacional dos Estados-Membros, refletida nas estruturas políticas e constitucionais fundamentais de cada um deles, incluindo no que se refere à autonomia local e regional<sup>22</sup>. Resulta, por outro lado, de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que os Estados-Membros podem repartir as competências no plano interno e dar execução aos atos de direito comunitário não diretamente aplicáveis através de medidas adotadas pelas autoridades regionais ou locais, desde que essa repartição de competências permita uma correta execução dos atos de direito comunitário em causa<sup>23</sup>.

<sup>20</sup> V., neste sentido, Decisão de Execução 2011/38/UE do Conselho, de 18 de janeiro de 2011, que autoriza a França a aplicar um nível de tributação diferenciado a determinados combustíveis ao abrigo do disposto no artigo 19.º da Diretiva 2003/96/CE (JO 2011, L 19, p. 13), a Decisão de Execução 2013/193/UE do Conselho, de 22 de abril de 2013, que autoriza a República Francesa a aplicar níveis diferentes de tributação aos combustíveis, em conformidade com o artigo 19.º da Diretiva 2003/96/CE (JO 2013, L 113, p. 15), e a Decisão de Execução (UE) 2016/358 do Conselho, de 8 de março de 2016, que autoriza a República Francesa a aplicar níveis de tributação reduzidos à gasolina e gasóleo utilizados como combustíveis nos termos do artigo 19.º da Diretiva 2003/96/CE (JO 2016, L 67, p. 35).

<sup>21</sup> O Governo Espanhol sustenta que o sistema instituído, que assenta nos princípios da autonomia e da corresponsabilidade fiscal, dota as Comunidades Autónomas do poder de decidirem sobre o nível de certas formas de tributação, e que a taxa regional do IEH financeira as competências das Comunidades Autónomas, que incluem a gestão dos serviços públicos essenciais da saúde, da educação e dos serviços sociais.

<sup>22</sup> Acórdão de 21 de dezembro de 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, n.º 40 e jurisprudência referida).

<sup>23</sup> Acórdão de 16 de julho de 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, n.º 50 e jurisprudência referida).

50. Há que reconhecer, todavia, que nenhuma das disposições da Diretiva 2003/96, incluindo o seu artigo 5.º (mesmo quando interpretado no sentido proposto no n.º 44 das presentes conclusões), pode pôr em causa os princípios reconhecidos ao abrigo do artigo 4.º, n.º 2, TUE. Com efeito, ao prever uma série de disposições que permitem aos Estados-Membros afastar-se, em certas condições, das taxas mínimas previstas por esta diretiva, esta não só visa, em substância, tomar em consideração as tradições fiscais dos Estados-Membros mas também permitir-lhes aplicar políticas adaptadas aos contextos nacionais<sup>24</sup>. Considero, portanto, que nenhum Estado-Membro pode arguir a proteção conferida pelo artigo 4.º, n.º 2, TUE e invocar, nomeadamente, a sua organização interna e a repartição das competências para justificar uma violação do direito da União. Além disso, uma qualquer diferenciação fiscal a nível regional, independentemente da sua dimensão, não pode ser interpretada como uma manifestação da identidade nacional de um Estado-Membro nem ser incondicionalmente justificada enquanto tal. Solução diversa poderia valer, a menos que, se for caso disso, cada região autónoma, em virtude da Constituição, tivesse a possibilidade de estabelecer um regime fiscal totalmente diverso, definido autonomamente pela própria região.

51. Em terceiro lugar, importa observar que a Diretiva 2003/96 visa promover o bom funcionamento do mercado interno no setor da energia. Ora, embora esta diretiva permita, em princípio, a possibilidade de existirem taxas diferentes entre os Estados-Membros (desde que sejam respeitadas as taxas mínimas), reconhecer a cada Estado-Membro a possibilidade de aplicar taxas diferenciadas dentro do seu território nacional e nas suas diferentes regiões, mesmo quando estas respeitem as taxas mínimas, sem nenhum enquadramento ou mecanismo de controlo, seria suscetível de prejudicar o bom funcionamento do mercado interno, fragmentando-o ainda mais, comprometendo, assim, a livre circulação de mercadorias, sem que, por outro lado, se possa excluir o risco de fraude fiscal.

52. Em quarto lugar, a Diretiva 2008/118, que regula o regime geral dos impostos especiais de consumo, prevê, no seu artigo 1.º, n.º 2, que os produtos sujeitos aos referidos impostos especiais de consumo possam ser objeto de outras imposições indiretas. Este artigo, conjugado com certas disposições da Diretiva 2003/96, que deixa expressamente aos Estados-Membros a possibilidade de tributarem a eletricidade e os produtos energéticos com outros impostos<sup>25</sup>, permite, segundo o Governo Espanhol, a cobrança de um imposto suplementar, à semelhança do IEH.

53. No entanto, importa recordar que, embora o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deixe aos Estados-Membros a possibilidade de cobrarem, sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, impostos indiretos distintos dos impostos especiais de consumo, essa cobrança só pode existir se estiverem preenchidos dois requisitos cumulativos. Por um lado, estes impostos devem ser cobrados por *motivos específicos* e, por outro, estas imposições devem ser conformes com as normas fiscais da União aplicáveis ao imposto especial de consumo ou ao IVA no que diz respeito à determinação da base tributável, bem como à liquidação, à exigibilidade e ao controlo do imposto<sup>26</sup>.

54. No que respeita, mais precisamente, ao critério relativo à finalidade específica, resulta de jurisprudência constante do Tribunal de Justiça que, embora não seja necessário que as receitas de um imposto adicional sejam afetadas à finalidade específica prosseguida, é, todavia, necessário que o imposto em questão seja concebido, no que respeita à sua estrutura, nomeadamente à matéria coletável ou à taxa de imposto, de um modo que influencia o comportamento dos

<sup>24</sup> V., neste sentido, n.ºs 43 a 46 das presentes conclusões.

<sup>25</sup> O Governo Espanhol refere-se, a este respeito, aos considerandos 9 e 10 da Diretiva 2003/96 bem como ao artigo 4.º da mesma.

<sup>26</sup> Despacho de 7 de fevereiro de 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, n.ºs 21 e 22).

contribuintes num sentido que permita realizar a finalidade específica invocada, por exemplo, tributando significativamente os produtos em causa para desincentivar o seu consumo ou incentivando a utilização de outros produtos cujos efeitos são menos nocivos em relação ao objetivo prosseguido<sup>27</sup>.

55. No entanto, não é possível determinar, com base nos elementos dos autos de que o Tribunal de Justiça dispõe, em que medida as receitas cobradas pela *tranche* de tributação suplementar se destinam a uma finalidade específica ou se esse imposto é concebido de modo que permita a realização da finalidade específica invocada (na hipótese de essa finalidade existir). Não parece, contudo, ser esse o caso do IEH. Com efeito, como resulta das observações escritas apresentadas pelo Governo Espanhol, a taxa autonómica do IEH destina-se a financiar de maneira geral as competências das Comunidades Autónomas para que estas possam, em seguida, dispor dessas receitas a uma escala regional nos setores escolhidos por essas Comunidades.

56. Em quinto e último lugar, a jurisprudência recente do Tribunal de Justiça relativa à aplicação da Diretiva 2003/96 parece opor-se à aplicação de uma taxa territorialmente diferenciada dentro de um mesmo Estado-Membro<sup>28</sup>. Com efeito, embora a Diretiva 2003/96 reconheça aos Estados-Membros a faculdade de introduzirem taxas de imposto diferenciadas, reduções e isenções fiscais, a jurisprudência do Tribunal de Justiça exige que esse poder discricionário de que os Estados-Membros dispõem ao abrigo das disposições pertinentes desta diretiva (incluindo o seu artigo 5.º) seja exercido respeitando o direito da União e os seus princípios gerais e, nomeadamente, respeitando o princípio da igualdade de tratamento<sup>29</sup>. É o que resulta, aliás, da própria redação do artigo 5.º da referida diretiva, que prevê expressamente que as taxas de imposto diferenciadas possam ser aplicadas «[d]esde que [...] sejam compatíveis com o direito [da União]».

57. Importa salientar, a este respeito, que o princípio da igualdade de tratamento exige que situações comparáveis não sejam tratadas de maneira diferente e que situações diferentes não sejam tratadas de maneira igual, a menos que esse tratamento seja objetivamente justificado<sup>30</sup>. Ora, excetuada a hipótese de tal ser objetivamente justificado, o que não parece ser o caso no presente processo, a situação *a priori* comparável de dois sujeitos passivos produtores de óleos minerais num mesmo Estado-Membro poderia não ser tratada de maneira igual se forem obrigados a suportar níveis de tributação diferentes apenas com base num critério geográfico, sem que esse tratamento seja objetivamente justificado.

58. À luz de todas as considerações precedentes, há que responder à única questão prejudicial submetida pelo órgão jurisdicional de reenvio que a Diretiva 2003/96, em especial o seu artigo 5.º, deve ser interpretada no sentido de que se opõe a que os Estados-Membros prevejam uma taxa regional diferenciada do imposto especial sobre o consumo de hidrocarbonetos que conduza à aplicação de uma tributação regional diferente para um mesmo produto e uma mesma utilização, fora dos casos previstos de forma exaustiva nesta diretiva.

<sup>27</sup> V., neste sentido, Acórdão de 22 de junho de 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, n.º 46), e as minhas Conclusões no processo f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, n.ºs 49 a 51).

<sup>28</sup> V. Acórdão de 9 de setembro de 2021, Hauptzollamt B (Redução facultativa do imposto) (C-100/20, EU:C:2021:716, n.ºs 31 a 34).

<sup>29</sup> V., neste sentido, Acórdão de 9 de setembro de 2021, Hauptzollamt B (Redução facultativa do imposto) (C-100/20, EU:C:2021:716, n.º 31 e jurisprudência referida), e Conclusões do advogado-geral M. Szpunar no processo Hauptzollamt B (Redução facultativa do imposto) (C-100/20, EU:C:2021:387, n.ºs 73 e 74).

<sup>30</sup> Acórdãos de 30 de janeiro de 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, n.º 37 e jurisprudência referida), e de 9 de setembro de 2021, Hauptzollamt B (Redução facultativa do imposto) (C-100/20, EU:C:2021:716, n.ºs 32 a 34).

## V. Conclusão

59. À luz das considerações precedentes, proponho ao Tribunal de Justiça que responda à única questão prejudicial submetida pelo Tribunal Supremo (Supremo Tribunal, Espanha) do seguinte modo:

A 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, e em particular o seu artigo 5.º,

deve ser interpretada no sentido de que:

se opõe a que os Estados-Membros prevejam uma taxa regional diferenciada do imposto especial sobre o consumo de hidrocarbonetos que conduza à aplicação de uma tributação regional diferente para um mesmo produto e uma mesma utilização, fora dos casos previstos de forma exhaustiva nesta diretiva.