



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção)

19 de junho de 2025 *

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Impostos especiais sobre o consumo — Diretiva 2008/118/CE — Artigo 1.º, n.º 2 — Outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a imposto especial sobre o consumo — Eletricidade — Legislação nacional que institui um imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre a eletricidade — Inexistência de motivos específicos — Imposto adicional a favor das repartições de finanças regionais e locais considerado contrário à Diretiva 2008/118 pelos órgãos jurisdicionais nacionais — Recuperação pelo consumidor final do imposto indevidamente pago ao fornecedor»

No processo C-645/23,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pela Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Recurso de Bolonha, Itália), por Decisão de 26 de outubro de 2023, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de outubro de 2023, no processo

Hera Comm SpA

contra

Falconeri Srl,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Primeira Secção),

composto por: F. Biltgen, presidente de secção, T. von Danwitz (relator), vice-presidente do Tribunal de Justiça, exercendo funções de juiz da Primeira Secção, A. Kumin, I. Ziemele e S. Gervasoni, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação de Falconeri Srl, por R. Cinti, avvocato,
- em representação do Governo Espanhol, por A. Pérez-Zurita Gutiérrez, na qualidade de agente,

* Língua do processo: italiano.

– em representação da Comissão Europeia, por A. Armenia, M. Björkland e F. Moro, na qualidade de agentes,

vista a decisão tomada, ouvido o advogado-geral, de julgar a causa sem apresentação de conclusões,

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a Hera Comm SpA, uma sociedade que fornece eletricidade, e a Falconeri Srl, uma sociedade cliente, a respeito do reembolso de um imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre a eletricidade, previsto na legislação italiana.

Quadro jurídico

Direito da União

Diretiva 2008/118

- 3 A Diretiva 2008/118 foi revogada pela Diretiva (UE) 2020/262 do Conselho, de 19 de dezembro de 2019, que estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo (JO 2020, L 58, p. 4). No entanto, a Diretiva 2008/118 permanece aplicável *ratione temporis* aos factos do litígio no processo principal.
- 4 O considerando 2 desta diretiva enunciava:

«A fim de garantir o funcionamento adequado do mercado interno, importa manter harmonizadas as condições de exigibilidade dos impostos especiais de consumo no respeitante aos produtos abrangidos pela Diretiva 92/12/CEE [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)], adiante designados por “produtos sujeitos a impostos especiais de consumo”.»

5 O artigo 1.º da referida diretiva previa:

«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/CE [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)];

[...]

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.

[...]»

6 O artigo 9.º, segundo parágrafo, da mesma diretiva dispunha:

«A perção, a cobrança, e, se adequado, o reembolso ou a dispensa de pagamento do imposto especial de consumo efetuam-se segundo as regras estabelecidas por cada Estado-Membro. Os Estados-Membros aplicam as mesmas regras aos produtos nacionais e aos produtos provenientes de outros Estados-Membros.»

7 O artigo 48.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 enunciava:

«Os Estados-Membros devem aprovar e publicar, até 1 de janeiro de 2010, as disposições legislativas, regulamentares e administrativas necessárias para dar cumprimento à presente diretiva com efeitos a partir de 1 de abril de 2010. [...]»

Diretiva 2003/96

8 O artigo 1.º da Diretiva 2003/96 dispõe:

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

9 O artigo 2.º, n.º 1, desta diretiva estabelece a lista de produtos que se enquadram no conceito de «produtos energéticos» na aceção da referida diretiva. O artigo 2.º, n.º 2, da mesma diretiva precisa que esta também é aplicável à «eletricidade abrangida pelo código NC 2716».

10 O artigo 15.º, n.º 1, da Diretiva 2003/96 prevê:

«1. Sem prejuízo de outras disposições comunitárias, os Estados-Membros podem aplicar, sob controlo fiscal, isenções totais ou parciais ou reduções do nível de tributação aos seguintes produtos:

[...]

h) Eletricidade, gás natural, carvão e combustíveis sólidos consumidos pelos agregados familiares e/ou utilizados por organizações de beneficência reconhecidas pelo Estado-Membro interessado. [...] Em caso de utilização mista, a carga tributária a aplicar será proporcional a cada tipo de utilização. Nos casos em que uma das utilizações seja insignificante, essa utilização pode ser considerada nula;

[...]»

Direito italiano

Código Civil

11 O artigo 2033.º do Codice civile (Código Civil) dispõe:

«Qualquer pessoa que tenha efetuado um pagamento indevido tem o direito de pedir a repetição do que tiver pago. Também tem direito aos benefícios e juros a contar do dia do pagamento se a pessoa que o recebeu estava de má-fé ou, se estava de boa-fé, a contar da data da propositura da ação.»

Decreto-Lei n.º 511/1988

12 Na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal, o decreto-legge n. 511 – Disposizioni urgenti in materia di finanza regionale e locale (Decreto-Lei n.º 511 que aprova disposições urgentes em matéria de finanças regionais e locais), de 28 de novembro de 1988 (GURI n.º 280, de 29 de novembro de 1988), conforme alterado pelo artigo 5.º do decreto legislativo n. 26 – Attuazione della direttiva 2003/96/CE che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (Decreto Legislativo n.º 26 que transpõe a Diretiva 2003/96/CE que reestrutura o quadro comunitário de tributação dos produtos energéticos e da eletricidade), de 2 de fevereiro de 2007 (GURI n.º 68, de 22 de março de 2007, suplemento ordinário n.º 77) (a seguir «Decreto-Lei n.º 511/1988»), mencionava no seu preâmbulo «a extraordinária necessidade e urgência de assegurar às repartições de finanças regionais e locais os recursos necessários para garantirem o cumprimento das suas funções institucionais».

13 O artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 511/1988, que foi revogado com efeitos a partir de 1 de abril de 2012, tinha a seguinte redação:

«1. É instituído um imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre a eletricidade previsto nos artigos 52.º e seguintes do texto único das disposições legais relativas aos impostos sobre a produção e o consumo, bem como às sanções penais e administrativas, aprovado pelo [decreto legislativo n. 504 – Testo unico delle disposizioni legislative concernenti le imposte sulla produzione e sui consumi e relative sanzioni penali e amministrative (Decreto Legislativo n.º 504 que aprova o texto único das disposições legais relativas aos Impostos sobre a Produção e o

Consumo, bem como as Sanções Penais e Administrativas), de 26 de outubro de 1995 (GURI n.º 279, de 29 de novembro de 1995, suplemento ordinário n.º 143) (a seguir “Decreto Legislativo n.º 504/1995”)), no seguinte valor:

- a) 18,59 [euros] por 1 000 kWh, a favor dos municípios, pela utilização residencial, [...]
- b) 20,40 [euros] por 1 000 kWh, a favor dos municípios, pela utilização efetuada nas residências secundárias;
- c) 9,30 [euros] por 1 000 kWh, a favor das províncias, pela utilização efetuada em espaços e locais que não sejam habitações, em todos os contratos, com o limite máximo de 200 000 kWh de consumo mensal.

[...]

3. Os impostos adicionais referidos no n.º 1 são devidos pelos sujeitos passivos indicados no n.º 53 do [Decreto Legislativo n.º 504/1995] no momento do fornecimento da eletricidade aos consumidores finais ou, no caso da eletricidade produzida ou adquirida para uso próprio, no momento do consumo. Os impostos adicionais são cobrados e reembolsados segundo as modalidades previstas para o imposto especial de consumo sobre a eletricidade.

4. Os impostos adicionais referidos no n.º 1, relativos ao fornecimento de eletricidade com uma potência disponível que não ultrapassa os 200 kW são pagos diretamente aos municípios e às províncias em cujo território se encontrem os utilizadores. Os impostos adicionais relativos ao fornecimento de eletricidade com uma potência disponível superior a 200 kW e os impostos especiais de consumo sobre a eletricidade produzida ou adquirida para uso próprio são pagos à Fazenda Pública, com exceção dos impostos cobrados no território da região do Vale de Aosta [Itália] e das províncias autónomas de Trento [Itália] e de Bolzano [Itália], que são pagas diretamente aos próprios municípios e províncias.

5. As disposições do artigo 52.º, n.º 3, do [Decreto Legislativo n.º 504/1995] não se aplicam aos impostos suplementares referidos no n.º 1; todavia, o consumo relativo à iluminação pública e ao exercício das atividades de produção, transporte e distribuição de eletricidade está isento de impostos adicionais.

[...]»

Decreto Legislativo n.º 504/1995

- 14 O procedimento relativo ao pedido de reembolso do imposto especial de consumo indevidamente pago rege-se pelo Decreto Legislativo n.º 504/1995.
- 15 O artigo 14.º deste decreto legislativo, sob a epígrafe «Reembolso do imposto especial de consumo», prevê, no n.º 1:

«O imposto especial de consumo é reembolsado quando tiver sido indevidamente pago; as regras para o reembolso referidas neste artigo também são aplicáveis aos pedidos relativos às facilidades concedidas através da restituição, total ou parcial, do imposto especial de consumo pago, ou através de outros meios previstos pelas normas que regem cada uma das facilidades.»

16 O artigo 16.º do referido decreto legislativo, sob a epígrafe «Privilégio», enuncia, no n.º 3:

«Os créditos dos sujeitos passivos e dos titulares de licenças de exploração de depósitos comerciais de produtos energéticos, após o pagamento do imposto, sobre os adquirentes dos produtos relativamente aos quais pagaram aquele imposto, podem ser repercutidos na faturação [...]»

17 O artigo 52.º do mesmo decreto legislativo tem a seguinte redação:

«1. A energia elétrica (código NC 2716) está sujeita a um imposto especial de consumo, às taxas previstas no anexo I, no momento do fornecimento aos consumidores finais ou no momento do consumo da eletricidade produzida pelo produtor para consumo próprio.

[...]

3. Está isenta do imposto especial de consumo a eletricidade:

- a) utilizada para a atividade de produção de eletricidade e para a manutenção da capacidade de produção de eletricidade;
- b) produzida por instalações que funcionam a partir de fontes renováveis na aceção da legislação em vigor na matéria, de potência disponível superior a 20 kW, consumida pelas empresas de autoprodução em instalações e locais que não sejam habitações;
- c) utilizada na instalação e exploração de linhas ferroviárias para o transporte de mercadorias e de passageiros;
- d) utilizada para a instalação e exploração de linhas de transporte urbano e interurbano;
- e) consumida para qualquer aplicação no domicílio registado dos utilizadores, com uma potência instalada até 3 kW, até um consumo mensal de 150 kWh. [...]

[...]»

18 O artigo 53.º do Decreto Legislativo n.º 504/1995 dispõe:

«1. Estão obrigadas ao pagamento do imposto especial de consumo sobre a eletricidade:

- a) As entidades que faturam a eletricidade aos consumidores finais; a seguir denominadas “vendedores”.

[...]»

19 O artigo 60.º deste decreto legislativo prevê:

«O disposto no presente título, com exceção do disposto no artigo 52.º, [terceiro parágrafo], também é aplicável aos impostos adicionais aos impostos especiais de consumo de eletricidade, quando as respetivas regras de aplicação sejam as mesmas que as previstas para o imposto especial de consumo.»

Decreto Legislativo n.º 23/2011

- 20 O artigo 2.º, n.º 6, do decreto legislativo n. 23 – Disposizioni in materia di federalismo Fiscale Municipale (Decreto Legislativo n.º 23 que aprova disposições relativas ao federalismo fiscal municipal), de 14 de março de 2011 (GURI n.º 67 de 23 de março de 2011), enuncia que, a partir de 2012, o imposto adicional que acresce ao imposto especial de consumo sobre a eletricidade previsto no artigo 6.º, n.º 1, alíneas a) e b), do Decreto-Lei n.º 511/1988 deixa de ser aplicado nas regiões com estatuto ordinário. O imposto adicional foi definitivamente revogado a partir de 1 de abril de 2012.

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 21 Por força de um contrato celebrado em 1 de outubro de 2009, a Hera Comm forneceu periodicamente eletricidade à Falconeri.
- 22 Até 1 de abril de 2012, data em que foi revogado o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 511/1988, a Hera Comm pagou à Fazenda Pública italiana o imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre a eletricidade previsto nesta disposição (a seguir «imposto adicional»). A Hera Comm repercutiu assim o imposto pago à Falconeri, recuperando assim a totalidade do contravalor desse imposto.
- 23 Considerando que o referido imposto era contrário ao direito da União, a Falconeri intentou uma ação para repetição do indevido no Tribunale di Bologna (Tribunal de Primeira Instância de Bolonha, Itália), com vista a obter a condenação da Hera Comm no reembolso dos montantes pagos a esse título.
- 24 Por Despacho de 19 de abril de 2021, o Tribunale di Bologna (Tribunal de Primeira Instância de Bolonha) deferiu esse pedido, considerando que o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 511/1988 era contrário ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, conforme interpretado pela jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, e que, por conseguinte, a sua aplicação devia ser afastada. Por conseguinte, uma vez que os pagamentos efetuados pela Falconeri a título de imposto adicional não tinham fundamento jurídico, esse órgão jurisdicional condenou a Hera Comm a reembolsar os montantes correspondentes, a contar do termo do prazo de transposição da Diretiva 2008/118 até à revogação do artigo 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 511/1988.
- 25 Por conseguinte, a Hera Comm reembolsou os pagamentos indevidos. No entanto, em 19 de maio de 2021, a Hera Comm interpôs recurso desse despacho para a Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Recurso de Bolonha, Itália), o órgão jurisdicional de reenvio, alegando que o imposto adicional era um mero aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre a eletricidade e não constituía, portanto, um «outro imposto indireto», na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.
- 26 O órgão jurisdicional de reenvio interroga-se, em primeiro lugar, sobre a questão de saber se o imposto adicional deve ser considerado um imposto diferente do imposto especial de consumo sobre a eletricidade, visto que este apenas constitui uma fração ou um múltiplo deste. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que este imposto especial de consumo e este imposto têm uma estrutura semelhante e regimes parcialmente coincidentes. Em particular, o referido imposto aumenta a taxa do imposto especial de consumo sobre a eletricidade e tem modalidades idênticas de liquidação, de apuramento e de cobrança. Nestas condições, o imposto adicional pode ser

entendido como um simples aumento da taxa do imposto especial de consumo, não constituindo assim um «outro imposto indireto», na aceção do artigo 1.º, n.º 2, desta diretiva, e não está sujeito à obrigação de afetação para motivos específicos prevista nesta disposição.

- 27 Em contrapartida, se se tratasse de impostos distintos, poderia haver uma contradição entre a norma de direito interno, que instituiu o imposto adicional sem o afetar a motivos específicos, e o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, que exige essa afetação. A possibilidade de repercutir o pagamento deste imposto no cliente final depende, assim, da resolução dessa contradição.
- 28 Segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação literal, global e teleológica do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 opõe-se a que o imposto especial de consumo sobre a eletricidade e o imposto adicional sejam considerados um único e mesmo imposto indireto. Esta diretiva não limita o poder de tributação dos Estados-Membros em função do modo em que pode ser exercido, mas na perspetiva dos motivos prosseguidos e das repercussões que os impostos daí resultantes produzem no mercado.
- 29 Em segundo lugar, o órgão jurisdicional de reenvio pretende saber se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 é suscetível de produzir efeitos diretos horizontais no âmbito de um litígio entre particulares, como aquele que lhe foi submetido. Mais especificamente, refere-se à jurisprudência assente do Tribunal de Justiça sobre a proibição do efeito direto horizontal das diretivas, que, no entanto, não permite expressamente determinar se essa proibição abrange ou não o «efeito de exclusão», que visa afastar a aplicação da disposição de direito interno contrária a uma diretiva.
- 30 Esse órgão jurisdicional considera que, segundo uma primeira corrente jurisprudencial nacional, há que afastar o artigo 6.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 511/1988, independentemente do efeito direto, horizontal ou vertical, do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, devido ao princípio da aplicabilidade imediata da interpretação do direito da União dada pelo Tribunal de Justiça com base no artigo 267.º TFUE. Em contrapartida, de acordo com uma segunda corrente jurisprudencial, a inexistência de efeito das diretivas «autoexecutórias» nas relações horizontais impediria um consumidor final de invocar a Diretiva 2008/118 contra um fornecedor e apenas lhe deixaria aberta a via da ação de indemnização.
- 31 No caso vertente, o despacho proferido em primeira instância insere-se numa jurisprudência constante da Corte di cassazione (Tribunal de Cassação, Itália), segundo a qual as disposições que regem o reembolso do imposto adicional são compatíveis com o direito da União, uma vez que, na falta de disposições comuns na matéria, cabe aos Estados-Membros regulamentar esse reembolso em conformidade com os princípios da equivalência e da efetividade. Segundo esta jurisprudência nacional, o imposto especial de consumo e o imposto adicional constituem dois impostos distintos. Todavia, está excluído que este imposto preencha o requisito de prosseguir os motivos específicos, exigidos pelo artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, sendo o único objetivo por este prosseguido o de «assegurar às repartições de finanças regionais e locais os recursos necessários para garantirem o cumprimento das suas funções institucionais».
- 32 O órgão jurisdicional de reenvio precisa ainda que a Hera Comm não é uma empresa com participação pública e também que não está encarregada de um serviço público. Por conseguinte, a relação jurídica que mantém com o seu cliente para a repercussão da tributação adicional é de natureza horizontal. Segundo esse órgão jurisdicional, afirmar o efeito direto do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 nessa relação horizontal asseguraria plenamente a aplicação dos princípios da

equivalência e da efetividade e evitaria discriminar de forma desrazoável o cliente que não pudesse invocar a ilegalidade do imposto adicional cujo peso económico suportou contra o seu cocontratante, com o fundamento de que este imposto é contrário ao direito da União.

33 Nestas circunstâncias, a Corte d'appello di Bologna (Tribunal de Recurso de Bolonha) decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as seguintes questões prejudiciais:

- «1) O imposto adicional a um imposto especial de consumo sobre a eletricidade, aplicado pelo Estado-Membro como fração ou múltiplo do imposto especial de consumo ao qual o produto já está sujeito, está abrangido pelo conceito de “outros impostos indiretos”, a que se refere o artigo 1.º, n.º 2, da [Diretiva 2008/118], ou deve ser entendido como um mero aumento da taxa do imposto especial de consumo, com a consequência de que o Estado-Membro é livre de não o destinar aos “motivos específicos” exigidos pelo artigo 1.º, n.º 2, da [Diretiva 2008/118]?
- 2) No caso de o imposto adicional a um imposto especial de consumo sobre a eletricidade estar abrangido pelo conceito de “outros impostos indiretos”, deve o artigo 1.º, n.º 2, da [Diretiva 2008/118] ser interpretado no sentido de que satisfaz os requisitos para ser invocado por um particular perante um órgão jurisdicional nacional para efeitos:
- de opor ao vendedor do produto sujeito ao imposto adicional ao imposto especial de consumo, ao qual o particular reembolsou o imposto indireto, que a cobrança fiscal efetuada pelo Estado-Membro ao vendedor é ilegal uma vez que se baseia numa disposição nacional contrária à norma da diretiva;
 - de, em consequência, obter a repetição do pagamento indevido junto do vendedor que o repercutiu sobre esse particular?»

Quanto às questões prejudiciais

Quanto à primeira questão

- 34 Com a sua primeira questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que um imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre um produto, que constitui apenas uma fração ou um múltiplo do imposto especial de consumo ao qual esse produto já se encontra sujeito, mas cujas receitas são consignadas a entidades públicas diferentes daquela à qual é consignado o imposto especial de consumo, e que não segue as disposições relativas à isenção que são aplicáveis a este último, pode ser considerado um imposto distinto desse imposto especial de consumo e ser assim abrangido pelo conceito de «outros impostos indiretos», na aceção desta disposição, imposto esse que pode ser cobrado pelos Estados-Membros desde que prossiga um motivo específico, distinto do motivo do imposto especial de consumo.
- 35 No caso em apreço, como resulta das informações fornecidas pelo órgão jurisdicional de reenvio, o imposto especial de consumo sobre a eletricidade e o imposto adicional têm uma estrutura e um regime parcialmente coincidentes, uma vez que o segundo aumenta a taxa do primeiro e tem modalidades idênticas de liquidação, de apuramento e de cobrança. Segundo a Hera Comm, o imposto adicional constitui apenas um aumento do imposto especial de consumo sobre a eletricidade e não um imposto distinto. Ora, segundo os esclarecimentos prestados pelo órgão

jurisdicional de reenvio, o despacho proferido em primeira instância no âmbito do litígio no processo principal inscreve-se numa corrente jurisprudencial nacional segundo a qual o imposto especial de consumo e o imposto adicional são considerados dois impostos distintos.

- 36 A título preliminar, há que salientar que a qualificação de uma tributação, de um imposto, de uma taxa ou um direito, à luz do direito da União, compete ao Tribunal de Justiça, em função das características objetivas da imposição, independentemente da qualificação que lhe seja dada pelo direito nacional (Acórdão de 3 de março de 2021, *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 45 e jurisprudência referida).
- 37 A este respeito, há que salientar, antes de mais, que, nos termos do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, 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.
- 38 No que respeita, em especial, ao conceito de «outros impostos indiretos», na aceção desta disposição, em conformidade com a jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, este conceito designa os impostos indiretos que incidem sobre o consumo dos produtos enumerados no artigo 1.º, n.º 1, desta diretiva, que não constituam «impostos especiais de consumo», na aceção desta última disposição, e que são cobrados por motivos específicos (Acórdãos de 4 de junho de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, C-5/14, EU:C:2015:354, n.º 59, e de 3 de março de 2021, *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 48).
- 39 A este respeito, primeiro, o artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 consagra o princípio segundo o qual esta diretiva estabelece o regime geral dos impostos especiais de consumo que incidem direta ou indiretamente sobre o consumo de produtos como a eletricidade, harmonizando as condições relativas à cobrança do imposto especial de consumo, como enuncia o considerando 2 desta diretiva.
- 40 Segundo, em conformidade com o artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, a eletricidade é objeto do regime de tributação harmonizado estabelecido por esta diretiva.
- 41 Terceiro, o Tribunal de Justiça precisou que a faculdade concedida aos Estados-Membros pelo artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 visa ter em conta a diversidade das tradições fiscais dos Estados-Membros nesta matéria e o frequente recurso a imposições indiretas para a execução de políticas não orçamentais (v., neste sentido, Acórdão de 3 de março de 2021, *Promociones Oliva Park*, C-220/19, EU:C:2021:163, n.º 48 e jurisprudência referida).
- 42 Uma vez que, por força do artigo 1.º, n.º 1, da Diretiva 2008/118 e do artigo 2.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96, a tributação da eletricidade é objeto de harmonização na União Europeia, um imposto adicional distinto do imposto especial de consumo sobre a eletricidade, dado que não constitui um mero aumento de taxa, só pode, contudo, ser admitido se reunir os requisitos previstos no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118.
- 43 Em primeiro lugar, quanto ao caráter distinto do imposto adicional em causa no processo principal, resulta da decisão de reenvio, por um lado, que a base tributável deste imposto era calculada da mesma forma que a do imposto especial de consumo sobre a eletricidade e, por

outro, que o referido imposto seguia as mesmas regras de apuramento, de liquidação e de cobrança que as aplicáveis a este último. Além disso, o facto gerador do imposto adicional era idêntico ao do imposto especial de consumo, a saber, o fornecimento e a venda de eletricidade.

- 44 Dito isto, antes de mais, o beneficiário final do imposto adicional era diferente do imposto especial de consumo. Com efeito, como salientou o órgão jurisdicional de reenvio, para a mesma quantidade de eletricidade distribuída aos consumidores finais, por um lado, o imposto especial de consumo devia ser pago à Fazenda Pública italiana e, por outro, o imposto adicional beneficiava as repartições de finanças locais ou regionais.
- 45 Em seguida, o artigo 6.º do Decreto-Lei n.º 511/1988 permitia diferenciar a tributação da eletricidade em função da utilização, do local de fornecimento e da quantidade consumida. Ora, tais critérios de diferenciação não são aplicáveis ao imposto especial de consumo, uma vez que não estão previstos nas Diretivas 2008/118 e 2003/96.
- 46 Por último, enquanto o artigo 52.º, n.º 3, do Decreto Legislativo n.º 504/1995 previa, em conformidade com a Diretiva 2003/96, certas isenções de impostos especiais de consumo, os sujeitos passivos do imposto adicional não beneficiavam dessas mesmas isenções.
- 47 Ora, como a Comissão salientou nas suas observações escritas, se o referido imposto fosse apenas um aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre a eletricidade, deveria ter sido regulamentado da mesma forma que este último e ter sido objeto das mesmas isenções que as previstas pelo legislador nacional para este imposto especial, em conformidade com a Diretiva 2003/96.
- 48 Resulta do que precede que o imposto adicional em causa não pode ser considerado um simples aumento da taxa do imposto especial de consumo sobre a eletricidade, enquanto fração ou múltiplo deste, mas é suscetível de constituir um imposto indireto adicional que incide direta ou indiretamente sobre o consumo da eletricidade visado pela Diretiva 2003/96.
- 49 Em segundo lugar, há que recordar que, embora o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 permita, em substância, aos Estados-Membros cobrar outros impostos indiretos sobre os produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, fá-lo na dupla condição de esses impostos prosseguirem um ou mais «motivos específicos» e de respeitarem as regras fiscais da União aplicáveis aos impostos especiais de consumo ou ao imposto sobre o valor acrescentado para a determinação da base tributável, o cálculo, a exigibilidade e a fiscalização do imposto, dado que estas regras não incluem as disposições relativas às isenções (v., neste sentido, Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 35).
- 50 Estas duas condições, que visam evitar que as imposições indiretas adicionais entrem indevidamente as trocas comerciais, são cumulativas, como decorre do próprio texto do artigo 1.º, n.º 2, desta diretiva (Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 36 e jurisprudência referida).
- 51 Quanto à primeira destas condições, resulta de jurisprudência do Tribunal de Justiça que um «motivo específico», na aceção desta disposição, não tem de ser puramente orçamental. No entanto, uma vez que qualquer imposto prossegue necessariamente uma finalidade orçamental, esta simples circunstância não pode excluir que um imposto adicional possa ter também um

motivo específico, na aceção dessa disposição, sob pena de a privar de qualquer efeito útil (Acórdão de 14 de março de 2024, f6 Cigarettenfabrik, C-336/22, EU:C:2024:226, n.º 37 e jurisprudência referida).

- 52 No caso vertente, resulta da decisão de reenvio que o objetivo prosseguido pelo imposto adicional era, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei n.º 511/1988, «assegurar às repartições de finanças regionais e locais os recursos necessários para garantirem o cumprimento das suas funções institucionais». Por outro lado, o órgão jurisdicional de reenvio indica que existe outro objetivo, hipotético, nomeadamente, financiar o serviço de eliminação de resíduos, que, todavia, só é apresentado pela legislação nacional como sendo potencial, e que não há nenhuma prova de que essa finalidade tenha sido efetivamente prosseguida.
- 53 Por conseguinte, a existência de um «motivo específico», na aceção do artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, não pode ser estabelecida pela simples afetação das receitas do imposto considerado ao financiamento de despesas gerais que incumbem à entidade pública num dado setor. Com efeito, se for esse o caso, o alegado motivo específico não poderia ser distinguido de uma finalidade puramente orçamental (Acórdão de 5 de março de 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, n.º 40).
- 54 Nestas condições, sob reserva de verificação pelo órgão jurisdicional de reenvio, que é quem tem competência exclusiva para conhecer e apreciar os factos do litígio no processo principal, não resulta dos elementos dos autos de que dispõe o Tribunal de Justiça que o imposto adicional, que parece prosseguir apenas uma finalidade geral de apoio ao orçamento das entidades territoriais, preencha os critérios relativos à finalidade específica prevista no artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 (v., neste sentido, Despacho de 9 de novembro de 2021, Agenzia delle dogane e dei monopoli – Ufficio delle dogane di Gaeta, C-255/20, EU:C:2021:926, n.ºs 38 e 39).
- 55 Quanto à segunda condição, mencionada no n.º 49 do presente acórdão, o facto de o imposto adicional seguir as mesmas regras de apuramento, de liquidação e de cobrança que as aplicáveis ao imposto especial de consumo sobre a eletricidade permite concluir que foi concebido desde o início pelo legislador nacional como um imposto que deve ser conforme com as regras de tributação da União aplicáveis aos impostos especiais de consumo.
- 56 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à primeira questão que o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 deve ser interpretado no sentido de que um imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre um produto, que constitui apenas uma fração ou um múltiplo do imposto especial de consumo ao qual esse produto já se encontra sujeito, mas cujas receitas são consignadas a entidades públicas diferentes daquela à qual é consignado o imposto especial de consumo, e que não segue as disposições relativas à isenção que são aplicáveis a este último, pode ser considerado um imposto distinto desse imposto especial de consumo e ser assim abrangido pelo conceito de «outros impostos indiretos», na aceção desta disposição, imposto esse que pode ser cobrado pelos Estados-Membros desde que prossiga um motivo específico, distinto do motivo do imposto especial de consumo.

Quanto à segunda questão

- 57 Com a sua segunda questão, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118 pode ser invocado num litígio entre particulares relativo ao reembolso de um imposto indevidamente pago com o fundamento de que a disposição nacional

que instituiu esse imposto é contrária a este artigo 1.º, n.º 2, pelo que um órgão jurisdicional nacional, chamado a pronunciar-se sobre esse litígio, está obrigado, apenas ao abrigo do direito da União, a afastar a aplicação desta disposição nacional.

- 58 A título preliminar, há que salientar que o Tribunal de Justiça já se pronunciou sobre questões semelhantes suscitadas num quadro jurídico idêntico no processo que deu origem ao Acórdão de 11 de abril de 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi* (C-316/22, EU:C:2024:301).
- 59 A este respeito, o Tribunal de Justiça salientou que, por força do artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE, o carácter vinculativo de uma diretiva em que se baseia a possibilidade de a invocar só existe relativamente ao «Estado-Membro destinatário». Daqui resulta, segundo jurisprudência constante, que uma diretiva não pode, por si só, criar obrigações para um particular nem pode, por conseguinte, ser invocada, enquanto tal, contra essa pessoa num órgão jurisdicional nacional (Acórdão de 11 de abril de 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22, EU:C:2024:301, n.º 22 e jurisprudência referida).
- 60 Daqui resulta que um órgão jurisdicional nacional não é obrigado, ao abrigo apenas do direito da União, a não aplicar uma disposição do seu direito interno contrária a uma disposição do direito da União se esta última disposição for desprovida de efeito direto, sem prejuízo, todavia, da possibilidade de esse órgão jurisdicional, bem como de qualquer autoridade administrativa nacional competente, afastar, ao abrigo deste direito interno, qualquer disposição deste último contrária a uma disposição do direito da União desprovida de tal efeito (v., neste sentido, Acórdão de 18 de janeiro de 2022, *Thelen Technopark Berlin*, C-261/20, EU:C:2022:33, n.º 33).
- 61 Assim, não obstante a inexistência de efeito horizontal de uma diretiva, o órgão jurisdicional nacional pode permitir a um particular invocar a ilegalidade, à luz de uma disposição clara, precisa e incondicional de uma diretiva, de um imposto que lhe foi indevidamente repercutido por um vendedor, se essa faculdade lhe for reconhecida pela legislação nacional, a fim de obter a neutralização do encargo económico adicional que teve, a final, de suportar, o que, no processo principal em causa, compete ao órgão jurisdicional de reenvio determinar (Acórdão de 11 de abril de 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22, EU:C:2024:301, n.º 25).
- 62 Por outro lado, o Tribunal de Justiça reconheceu que os sujeitos de direito podem invocar disposições incondicionais e suficientemente precisas de uma diretiva não apenas contra um Estado-Membro e todos os órgãos da sua Administração mas também contra organismos ou entidades que estejam sujeitos à autoridade ou ao controlo do Estado ou que disponham de poderes que exorbitam dos que resultam das normas aplicáveis nas relações entre particulares (Acórdão de 11 de abril de 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22, EU:C:2024:301, n.º 26 e jurisprudência referida).
- 63 O Tribunal de Justiça conclui, por conseguinte, que o artigo 288.º, terceiro parágrafo, TFUE deve ser interpretado no sentido de que se opõe a que um órgão jurisdicional nacional não aplique, num litígio entre particulares, uma norma nacional que institui um imposto indireto contrário a uma disposição clara, precisa e incondicional de uma diretiva não transposta ou incorretamente transposta, salvo se o direito interno dispuser em contrário ou se a entidade contra a qual é invocada a contrariedade do referido imposto estiver sujeita à autoridade ou ao controlo do Estado ou detiver poderes que exorbitam dos que resultam das normas aplicáveis nas relações entre particulares (Acórdão de 11 de abril de 2024, *Gabel Industria Tessile e Canavesi*, C-316/22,

EU:C:2024:301, n.º 27). No caso vertente, caberá ao órgão jurisdicional de reenvio proceder às verificações necessárias para determinar se os fornecedores em causa no processo principal são abrangidos por uma dessas categorias.

- 64 Em todo o caso, importa salientar que, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, os Estados-Membros têm, em princípio, de reembolsar os impostos e os direitos cobrados em violação do direito da União, uma vez que o direito de obter o reembolso desses impostos e direitos é, com efeito, a consequência e o complemento dos direitos conferidos aos particulares pelas disposições do direito da União que proíbem tais impostos (Acórdão de 20 de outubro de 2011, Danfoss e Sauer-Danfoss, C-94/10, EU:C:2011:674, n.º 20 e jurisprudência referida).
- 65 A este respeito, importa recordar que, não havendo regulamentação da União na matéria, cabe ao ordenamento jurídico interno de cada Estado-Membro prever as normas processuais concretas para o exercício do direito de obter o reembolso do referido encargo económico, entendendo-se que essas normas devem respeitar os princípios da equivalência e da efetividade (Acórdão de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile e Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, n.º 33 e jurisprudência referida).
- 66 Concretamente, se esse reembolso se revelar impossível ou excessivamente difícil de obter dos fornecedores em causa, o princípio da efetividade exige que o consumidor final esteja em condições de dirigir o seu pedido de reembolso diretamente ao Estado-Membro em causa (Acórdão de 11 de abril de 2024, Gabel Industria Tessile e Canavesi, C-316/22, EU:C:2024:301, n.º 34 e jurisprudência referida).
- 67 Tendo em conta todas as considerações precedentes, há que responder à segunda questão que o direito da União deve ser interpretado no sentido de que um órgão jurisdicional nacional, chamado a pronunciar-se sobre um litígio entre particulares relativo ao reembolso de um imposto indevidamente pago com o fundamento de que as disposições de direito nacional que instituíram esse imposto são contrárias ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, que declara a impossibilidade de interpretar essas disposições de direito nacional em conformidade com o direito da União, não está obrigado, ao abrigo apenas do direito da União, a afastar a aplicação das referidas disposições de direito nacional. O direito da União exige, todavia, que, em caso de impossibilidade ou de dificuldade excessiva em obter do fornecedor o reembolso do imposto indevidamente pago, o consumidor final possa dirigir o seu pedido de reembolso diretamente ao Estado-Membro em causa.

Quanto às despesas

- 68 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional de reenvio, compete a este decidir quanto às despesas. As despesas efetuadas pelas outras partes para a apresentação de observações ao Tribunal de Justiça não são reembolsáveis.

Pelos fundamentos expostos, o Tribunal de Justiça (Primeira Secção) declara:

- 1) O artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118/CE do Conselho, de 16 de dezembro de 2008, relativa ao regime geral dos impostos especiais de consumo e que revoga a Diretiva 92/12/CEE,**

deve ser interpretado no sentido de que:

um imposto adicional ao imposto especial de consumo sobre um produto, que constitui apenas uma fração ou um múltiplo do imposto especial de consumo ao qual esse produto já se encontra sujeito, mas cujas receitas são consignadas a entidades públicas diferentes daquela à qual é consignado o imposto especial de consumo, e que não segue as disposições relativas à isenção que são aplicáveis a este último, pode ser considerado um imposto distinto desse imposto especial de consumo e ser assim abrangido pelo conceito de «outros impostos indiretos», na aceção desta disposição, imposto esse que pode ser cobrado pelos Estados-Membros desde que prossiga um motivo específico, distinto do motivo do imposto especial de consumo.

- 2) O direito da União deve ser interpretado no sentido de que um órgão jurisdicional nacional, chamado a pronunciar-se sobre um litígio entre particulares relativo ao reembolso de um imposto indevidamente pago com o fundamento de que as disposições de direito nacional que instituíram esse imposto são contrárias ao artigo 1.º, n.º 2, da Diretiva 2008/118, que declara a impossibilidade de interpretar essas disposições de direito nacional em conformidade com o direito da União, não está obrigado, ao abrigo apenas do direito da União, a afastar a aplicação das referidas disposições de direito nacional. O direito da União exige, todavia, que, em caso de impossibilidade ou de dificuldade excessiva em obter do fornecedor o reembolso do imposto indevidamente pago, o consumidor final possa dirigir o seu pedido de reembolso diretamente ao Estado-Membro em causa.**

Assinaturas