



## Repertoriul jurisprudenței

HOTĂRÂREA CURȚII (Camera a zecea)

3 martie 2021 \*

„Trimitere preliminară – Directiva 2008/118/CE – Regim general al accizelor – Articolul 1 alineatul (2) – Taxe indirecte suplimentare asupra produselor accizabile – Directiva 2009/28/CE – Promovarea utilizării energiei din surse regenerabile – Articolul 1 și articolul 3 alineatele (1) și (2), precum și alineatul (3) litera (a), această din urmă literă fiind interpretată în lumina articolului 2 litera (k) – Directiva 2009/72/CE – Norme comune pentru piața internă a energiei electrice – Impozit pe valoarea de producție a energiei electrice – Natura și structura impozitului – Impozit aplicat în același mod energiei electrice produse din surse regenerabile și celei produse din surse neregenerabile”

În cauza C-220/19,

având ca obiect o cerere de decizie preliminară formulată în temeiul articolului 267 TFUE de Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Curtea Superioară de Justiție a Comunității Valencia, Spania), prin decizia din 22 februarie 2019, primită de Curte la 11 martie 2019, în procedura

**Promociones Oliva Park SL**

împotriva

**Tribunal Económico Administrativo Regional (TEAR) de la Comunidad Valenciana**

CURTEA (Camera a zecea),

compusă din domnul M. Ilešič, președinte de cameră, și domnii C. Lycourgos și I. Jarukaitis (raportor), judecători,

avocat general: domnul E. Tanchev,

grefier: domnul A. Calot Escobar,

având în vedere procedura scrisă,

luând în considerare observațiile prezentate:

- pentru Promociones Oliva Park SL, de J. Terrón Díaz și S. J. Llopis Nadal, abogados;
- pentru guvernul spaniol, inițial de A. Rubio González, ulterior de S. Centeno Huerta, în calitate de agenți;
- pentru Comisia Europeană, de A. Armenia, O. Beynet și P. Arenas, în calitate de agenți,

\* Limba de procedură: spaniola.

având în vedere decizia de judecare a cauzei fără concluzii, luată după ascultarea avocatului general,  
pronunță prezenta

### Hotărâre

- 1 Cererea de decizie preliminară privește interpretarea articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE (JO 2009, L 9, p. 12), a articolului 1, a articolului 2 litera (k) și a articolului 3 alineatele (1) și (2), precum și alineatul (3) litera (a) din Directiva 2009/28/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2009 privind promovarea utilizării energiei electrice din surse regenerabile, de modificare și ulterior de abrogare a Directivelor 2001/77/CE și 2003/30/CE (JO 2009, L 140, p. 16), și a articolelor 32-34 din Directiva 2009/72/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 iulie 2009 privind normele comune pentru piața internă a energiei electrice și de abrogare a Directivei 2003/54/CE (JO 2009, L 211, p. 55).
- 2 Această cerere a fost formulată în cadrul unui litigiu între Promociones Oliva Park SL (denumită în continuare „Oliva Park”), pe de o parte, și Tribunal Económico Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana (Tribunalul Economico-Administrativ Regional din Comunitatea Valencia, Spania) (denumit în continuare „TEAR”), pe de altă parte, în legătură cu respingerea unei cereri de rectificare a taxării inverse a impozitului pe valoarea de producție a energiei electrice (denumit în continuare „IVPEE”) pentru anii 2013-2016.

### Cadrul juridic

#### *Dreptul Uniunii*

##### *Directiva 2008/118*

- 3 Articolul 1 din Directiva 2008/118 prevede:

„(1) Prezenta directivă stabilește un regim general pentru accizele percepute, direct sau indirect, [pentru consumul] următoarelor produse (denumite în continuare «produse accizabile»):

- (a) produsele energetice și electricitatea reglementate de Directiva 2003/96/CE [a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității (JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98)];

[...]

(2) Statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca taxele în cauză să fie conforme cu normele [Uniunii] de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată în ceea ce privește calcularea bazei de impozitare, calcularea taxei, exigibilitatea și monitorizarea taxei, aceste norme neincluzând dispozițiile referitoare la scutiri.

[...]”

*Directiva 2009/28*

- 4 Potrivit articolului 1 din Directiva 2009/28, intitulat „Obiectul și domeniul de aplicare”:

„Prezenta directivă stabilește un cadru comun pentru promovarea energiei din surse regenerabile. Aceasta stabilește obiective naționale obligatorii privind ponderea globală a energiei din surse regenerabile în cadrul consumului final brut de energie și ponderea energiei din surse regenerabile utilizată în transporturi. [...]”

- 5 Articolul 2 al doilea paragraf litera (k) din această directivă, intitulat „Definiții”, definește noțiunea „schemă de sprijin” ca „orice instrument, schemă sau mecanism aplicat de un stat membru sau de un grup de state membre, care promovează utilizarea energiei din surse regenerabile prin reducerea costurilor acestei energii, prin creșterea prețului la care aceasta poate fi vândută sau prin mărirea, prin intermediul unor obligații referitoare la energia regenerabilă sau în alt mod, a volumului achiziționat de acest tip de energie; acesta include, dar nu se limitează la ajutoare pentru investiții, scutiri sau reduceri de impozite, rambursări de taxe, scheme de sprijin privind obligația referitoare la energia din surse regenerabile, inclusiv cele care utilizează certificate verzi, și scheme de sprijin direct al prețurilor, inclusiv tarife fixe și bonus”.

- 6 Articolul 3 din directiva menționată, intitulat „Obiective naționale globale obligatorii și măsuri privind utilizarea energiei din surse regenerabile”, prevede:

„(1) Fiecare stat membru se asigură că ponderea energiei obținută din surse regenerabile, calculată în conformitate cu articolele 5-11, în cadrul consumului final brut de energie în 2020 reprezintă cel puțin obiectivul său național pentru ponderea de energie obținută din surse regenerabile în anul respectiv, conform celor prevăzute în coloana a treia din tabelul de la anexa I partea A. [...]”

(2) Statele membre introduc măsuri destinate în mod efectiv să asigure că ponderea de energie din surse regenerabile este egală sau mai mare decât se arată în traiectoria orientativă stabilită în anexa I partea B.

(3) În vederea îndeplinirii obiectivelor stabilite la alineatele (1) și (2) din prezentul articol statele membre pot aplica printre altele următoarele măsuri:

(a) scheme de sprijin;

[...]”

*Directiva 2009/72*

- 7 Articolul 1 din Directiva 2009/72, intitulat „Obiectul și domeniul de aplicare”, prevede:

„Prezenta directivă stabilește norme comune pentru producerea, transportul, distribuția și furnizarea energiei electrice, precum și dispoziții privind protecția consumatorilor, în vederea îmbunătățirii și integrării piețelor de energie competitive, conectate printr-o rețea comună, în [Uniunea Europeană]. Prezenta directivă stabilește normele referitoare la organizarea și funcționarea sectorului energiei electrice, accesul deschis la piață, criteriile și procedurile aplicabile cererilor de ofertă și acordării de autorizații și exploatarea sistemelor. [...]”

- 8 Articolele 32-34 din Directiva 2009/72, care figurează în capitolul VIII din aceasta, intitulat „Organizarea accesului la sistem”, reglementează modalitățile acestui acces.

- 9 Articolul 32 din această directivă, intitulat „Accesul terților”, prevede la alineatul (1) că statele membre asigură punerea în aplicare a unui sistem de acces al terților la rețelele de transport și de distribuție a energiei electrice, care trebuie aplicat în mod obiectiv și fără discriminare între utilizatorii sistemului.
- 10 Articolul 33 din directiva menționată, intitulat „Deschiderea piețelor și reciprocitatea”, privește deschiderea pieței energiei electrice și reciprocitatea, iar articolul 34 din aceeași directivă, intitulat „Linii directe”, privește măsurile care asigură accesul la liniile directe pentru toți producătorii de energie electrică, furnizori de energie electrică și consumatori eligibili stabiliți pe teritoriul unui stat membru în cauză.

### *Dreptul spaniol*

- 11 Potrivit preambulului Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (Legea nr. 15/2012 privind măsurile fiscale pentru sustenabilitatea energetică) din 27 decembrie 2012 (BOE nr. 312 din 28 decembrie 2012, p. 88081):

„I. Obiectivul prezentei legi este de a ne adapta sistemul fiscal în vederea unei utilizări mai eficiente și mai ecologice și a unei dezvoltări durabile [...]

[...]

Prezenta lege se întemeiază în principal pe articolul 45 din Constituție [...]. Astfel, una dintre axele acestei reforme fiscale este internalizarea costurilor de mediu generate de producția de energie electrică [...]. În acest mod, [prezenta] lege trebuie să impulsioneze îmbunătățirea nivelurilor noastre de eficiență energetică, garantând în același timp o mai bună gestionare a resurselor naturale și sporind în continuare noul model al dezvoltării durabile, atât din punct de vedere economic și social, cât și din punctul de vedere al mediului.

[...]

În acest scop, prezenta lege reglementează trei noi impozite: [IVPEE] [...]

II. În acest sens și tot în scopul de a favoriza echilibrul bugetar, titlul I din prezenta lege instituie un impozit pe valoarea producției de energie electrică, direct și de natură reală, care se aplică realizării de activități de producere și de introducere a energiei electrice în rețeaua electrică spaniolă.

Acest impozit se aplică capacității economice a producătorilor de energie electrică ale căror instalații, pe de o parte, generează investiții importante realizate în rețelele de transport și de distribuție a energiei electrice pentru a putea evacua energia pe care o furnizează acestora din urmă și, pe de altă parte, generează, ele însele sau ca urmare a existenței înseși și a dezvoltării acestor rețele, efecte certe asupra mediului, generând totodată costuri considerabile care sunt necesare pentru menținerea garanției de aprovizionare. Impozitul se aplică producției tuturor instalațiilor de producție de electricitate.”

- 12 Articolul 1 din această lege prevede:

„[IVPEE] este o contribuție cu caracter direct și de natură reală la realizarea de activități de producere și de introducere a energiei electrice (producția netă de energie) în rețeaua electrică prin intermediul fiecăreia dintre instalațiile menționate la articolul 4 din prezenta lege.”

- 13 Articolul 2 din legea menționată, referitor la domeniul de aplicare teritorial al IVPEE, prevede că acest impozit se aplică pe întreg teritoriul spaniol.

14 Articolul 4 alineatele 1 și 2 din aceeași lege definește faptul generator al IVPEE după cum urmează:

„1. Constituie faptul generator producerea și introducerea în rețeaua electrică, incluzând rețeaua electrică peninsulară și teritoriile insulare și extrapeninsulare, de energie electrică (producția netă de energie), în oricare dintre instalațiile menționate în titlul IV din Ley 54/1997 del Sector Eléctrico [(Legea nr. 54/1997 privind sectorul energiei electrice) din 27 noiembrie 1997 (BOE nr. 285 din 28 noiembrie 1997, p. 35097)].

2. Producția netă, în sensul prezentei legi, corespunde energiei măsurate la bornele alternatoarelor, din care se scad consumurile auxiliare pentru generarea de energie electrică și pierderile suferite până la punctul de racordare la rețea.”

15 În conformitate cu articolul 5 din Legea nr. 15/2012:

„Sunt persoane impozabile persoanele fizice și juridice și entitățile menționate la articolul 35 alineatul 4 din Ley 58/2003 General Tributaria [(Legea nr. 58/2003 privind Codul general al impozitelor) din 17 decembrie 2003 (BOE n° 302, din 18 decembrie 2003, p. 44987)], care exercită activitățile prevăzute la articolul 4.”

16 Articolul 6 din Legea nr. 15/2012 prevede:

„1. Baza de impozitare a impozitului este constituită din suma totală care trebuie încasată de contribuabil pentru producerea și introducerea energiei electrice (producția netă de energie) în rețeaua electrică pentru fiecare instalație în perioada de impozitare.

În acest scop, calculul quantumului total include remunerația prevăzută în toate regimurile economice care decurg din dispozițiile [Legii nr. 54/1997] în perioada fiscală corespunzătoare, precum și remunerația prevăzută în regimul economic specific în cazul activităților de producere și de introducere a energiei electrice în rețeaua electrică pe teritoriile insulare și extrapeninsulare.”

17 Potrivit articolului 8 din Legea nr. 15/2012, cota de impozitare a IVPEE este de 7 %.

18 Articolul 10 din această lege prevede:

„1. Contribuabilii sunt obligați să efectueze taxarea inversă a impozitului și să plătească quantumul acestuia în cursul lunii noiembrie următoare lunii în cursul căreia devine exigibil [...]

2. Între 1 și 20 din lunile mai, septembrie, noiembrie și februarie ale anului următor, contribuabilii care realizează faptul impozabil trebuie să efectueze o plată fracționată corespunzătoare perioadei de trei, șase, nouă sau douăsprezece luni a fiecărui an calendaristic [...]

3. Plățile fracționate se calculează pe baza valorii producției nete de energie electrică realizate de la începutul perioadei de impozitare până la sfârșitul perioadei de trei, șase, nouă sau 12 luni prevăzută la alineatul precedent, aplicând cota de impozitare prevăzută la articolul 8 din prezenta lege [...]

În acest scop, se consideră ca fiind valoarea producției suma totală care trebuie încasată de contribuabil pentru producerea și introducerea de energie electrică (producția netă de energie) în rețeaua electrică pentru fiecare instalație în perioada corespunzătoare.

[...]”

19 A doua dispoziție adițională la această lege prevede:

„În fiecare an, Legea privind bugetele generale ale statului prevede că costurile rețelei electrice menționate la articolul 13 din [Legea nr. 54/1997] sunt finanțate printr-un quantum echivalent cu suma următoarelor elemente:

a) estimarea încasărilor anuale ale statului rezultate din taxele și din redevențele prevăzute în prezenta lege;

[...]”

20 În răspunsul său la cererea de lămuriri adresată de Curte instanței de trimitere în conformitate cu articolul 101 din Regulamentul de procedură al Curții, instanța de trimitere a indicat în ceea ce privește remunerarea activității de producție de electricitate care constituie baza de impozitare a IVPEE în temeiul articolului 6 din Legea nr. 15/2012 că această remunerație era reglementată inițial la articolul 16 din Legea nr. 54/1997, care a fost modificată parțial prin Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (Decretul-lege regal nr. 9/2013 privind adoptarea unor măsuri urgente pentru garantarea stabilității financiare a sistemului electric) din 12 iulie 2013 (BOE nr. 167 din 13 iulie 2013, p. 52106), și că această lege a fost înlocuită prin Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (Legea nr. 24/2013 privind sectorul energiei electrice) din 26 decembrie 2013 (BOE nr. 310 din 27 decembrie 2013, p. 105198, denumită în continuare „Legea nr. 24/2013”), care a intrat în vigoare la 28 decembrie 2013.

21 Instanța de trimitere a precizat în acest răspuns că, potrivit primei dispoziții tranzitorii alineatul 1 din Legea nr. 24/2013, atât timp cât nu au fost adoptate normele de aplicare a acesteia, necesare punerii în aplicare a unora dintre dispozițiile sale, au continuat să se aplice dispozițiile corespunzătoare din Legea nr. 54/1997. Prin urmare, în ceea ce privește anii 2013-2016, reglementarea care guvernează remunerarea activității de producere a energiei electrice în sensul Legii nr. 15/2012 era, în ceea ce privește toate punctele care necesitau norme de aplicare și pentru care aceste norme nu fuseseră adoptate înainte de expirarea acestor exerciții, cea rezultată din Legea nr. 54/1997. În această privință, reiese din răspunsurile date de persoanele interesate care participă la prezenta procedură la întrebările adresate de Curte că componentele acestei remunerații prevăzute de Legile nr. 15/2012 și nr. 54/1997 sunt în esență aceleași.

22 Conform articolului 14 alineatele 5-7 din Legea nr. 24/2013:

« 5. Remunerarea activității de producție cuprinde următoarele elemente:

a) energia electrică negociată pe piețele zilnică și intrazilnică. Energia electrică negociată pe piața zilnică și pe piețele de licitații intrazilnice este remunerată pe baza prețului de echilibru între cererea și oferta de energie electrică pe aceste piețe, obținut prin mecanismele puse în aplicare.

Energia electrică negociată pe piețele bilaterale, fizice sau la termen este remunerată pe baza prețului operațiunilor încheiate în mod definitiv pe piețele relevante. Acest element de remunerare este definit luându-se în considerare pierderile suferite în rețele, precum și cheltuielile ocazionate de perturbarea funcționării normale a sistemului de oferte;

b) serviciile de ajustare, inclusiv serviciile puțin frecvente și serviciile de echilibrare a sistemului, necesare pentru garantarea unei aprovizionări adecvate a consumatorului;

[...]

c) dacă este cazul, remunerația în temeiul mecanismului de capacitate [...]

- d) dacă este cazul, remunerația suplimentară prevăzută la alineatul (6) pentru activitatea de producere a energiei electrice în rețelele electrice ale teritoriilor extrapeninsulare;
- e) dacă este cazul, remunerația specifică menționată la alineatul (7) pentru producerea de energie electrică din surse regenerabile, din cogenerare cu randament ridicat și din reziduuri.

6. Guvernul poate defini un element de remunerație suplimentar pentru a acoperi diferența dintre costurile de investiții și de exploatare ale activității de producție de energie electrică realizată în sistemele electrice ale teritoriilor extrapeninsulare și veniturile obținute din această activitate de producție [...]

7. În mod excepțional, guvernul poate stabili un regim de remunerare specific pentru a încuraja producția din surse regenerabile de energie, din cogenerare cu randament ridicat și din reziduuri, în cazul în care există o obligație de a atinge obiective energetice prevăzute de directive sau de alte dispoziții ale dreptului Uniunii Europene sau atunci când introducerea unui astfel de sistem presupune o reducere a costului energetic și a dependenței energetice externe [...]

[...]”

### **Litigiul principal și întrebările preliminare**

- 23 Oliva Park a formulat la Oficina Gestora de Impuestos Especiales de Valencia (Oficiul de gestiune a accizelor din Valencia, Spania) o cerere de rectificare a taxării inverse a IVPEE pentru anii 2013-2016, precum și o cerere de rambursare a unui quantum de 12 609,58 euro.
- 24 Întrucât aceste cereri nu au fost admise, Oliva Park a sesizat TEAR cu o reclamație, care a fost respinsă printr-o decizie din 28 septembrie 2017.
- 25 Oliva Park a formulat o acțiune în contencios la Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Curtea Superioară de Justiție a Comunității Valencia, Spania) împotriva acestei din urmă decizii.
- 26 În susținerea acțiunii formulate, Oliva Park susține printre altele că IVPEE este contrar dreptului Uniunii, în special Directivelor 2008/118, 2009/28 și 2009/72.
- 27 În ceea ce privește mai precis contradicția invocată a IVPEE cu Directiva 2008/118, Oliva Park arată că acest impozit, care se adaugă la alte impozite care se aplică aceluiași bun sau serviciu, constituie în fapt un impozit indirect aplicat producției de energie electrică din surse regenerabile, cu consecința defavorizării acesteia în raport cu producția de energie din surse neregenerabile, fără a face distincție în funcție de intensitate și de poluarea mediului. Această societate invocă de asemenea lipsa finalității comportamentale a IVPEE și încălcarea libertății de piață și a libertății de a desfășura o activitate comercială.
- 28 La rândul său, guvernul spaniol contestă această argumentație arătând că IVPEE este o contribuție directă care se aplică producției și introducerii energiei electrice în rețeaua electrică, fără repercutoarea asupra consumatorului, având o finalitate specifică de mediu care nu are legătură cu principiul poluatorul plătește, producătorii de energie regenerabilă nefăcând obiectul unei discriminări în ceea ce privește posibilitatea de a recupera costul IVPEE. Astfel, acest impozit nu ar încălca dreptul Uniunii.
- 29 Instanța de trimitere subliniază că mai multe motive o determină să se adreseze Curții pe calea trimiterii preliminare. Astfel, deși IVPEE este reglementat ca un impozit direct, natura și elementele sale esențiale ar fi proprii unui impozit indirect. De asemenea, deși acest impozit are în mod oficial un scop de mediu, ar fi vorba în esență despre un impozit fără scop specific, care vizează perceperea de

venituri, iar nu despre un impozit comportamental. În sfârșit, pe lângă faptul că producția de energie electrică din surse regenerabile ar face obiectul unei discriminări, IVPEE ar denatura piața internă a energiei electrice și ar încălca libera concurență.

- 30 Această instanță arată că, deși Legea nr. 15/2012 a conceput IVPEE ca un impozit direct având ca obiect, astfel cum precizează preambulul său, „internalizarea costurilor de mediu generate de producția de energie electrică”, ea consideră totuși că desemnarea menționată nu corespunde adevăratei sale naturi. Astfel, în primul rând, acest impozit nu ar ține seama deloc de caracteristicile proprii contribuabilului, de sursa producției de energie electrică sau de intensitatea utilizării rețelilor de transport și de distribuție.
- 31 În al doilea rând, spre deosebire de impozitele directe, baza sa de impozitare nu ar fi constituită din veniturile nete, ci din veniturile brute ale contribuabililor, acest impozit afectând toate remunerațiile economice obținute din activitatea de producere și de introducere a energiei electrice în rețea.
- 32 În al treilea rând, în timp ce principiul progresivității impune ca operatorul economic care poluează mai mult să plătească mai mult, rata IVPEE ar fi de 7 % pentru toți contribuabilii.
- 33 În al patrulea rând, nu ar fi prevăzută nicio scutire sau reducere în funcție de utilizarea de surse regenerabile pentru producerea de energie electrică sau de impactul activităților contribuabililor asupra mediului. Operatorii care produc energie electrică din surse neregenerabile ar fi astfel favorizați.
- 34 În al cincilea rând, concluzia potrivit căreia IVPEE constituie un impozit indirect ar fi confirmată de faptul că administrarea percepției acestui impozit revine Dependencia de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Tributaria (Biroul vămirilor și accizelor din cadrul Administrației fiscale, Spania), accizele fiind, prin definiție, impozite indirecte.
- 35 În al șaselea rând, sarcina fiscală pe care o reprezintă IVPEE ar fi suportată de consumatori prin intermediul prețului final al energiei electrice. În plus, sistemul de remunerare a instalațiilor de producere a energiei electrice din surse regenerabile ar fi inclus în mod expres acest impozit drept cost de exploatare care trebuie suportat de consumatori.
- 36 Rezultă, potrivit instanței de trimitere, că IVPEE prezintă caracteristici proprii unui impozit pe consum, întrucât elementele sale esențiale au în mod indubitabil o relație cu consumul. Astfel, acesta s-ar aplica energiei electrice produse și introduse în rețeaua electrică pentru utilizarea sa de către subiecte economice distincte de producător, fiind excluse în mod expres din baza sa de impozitare consumurile auxiliare pentru generarea de energie electrică și pierderile până la punctul de racordare la rețea.
- 37 Instanța de trimitere consideră de asemenea că IVPEE este contrar dreptului Uniunii întrucât îi lipsește un scop specific. Astfel, în pofida indicației, care figurează în preambulul Legii nr. 15/2012, potrivit căreia acest impozit are drept obiectiv armonizarea ordinii fiscale spaniole în vederea unei utilizări mai eficiente și respectuoase a mediului, perceperea sa nu ar avea nicio finalitate specifică sau comportamentală și nu ar fi destinată să finanțeze politici concrete de mediu, ci doar să încaseze venituri. În această privință, prelevarea IVPEE ar urmări să facă față costurilor foarte ridicate necesare menținerii garanției de furnizare și în special să remunereze activitățile de producție, de transport, de distribuție și de comercializare a energiei electrice. De altfel, Tribunal Supremo (Curtea Supremă, Spania) ar fi statuat că niciunul dintre elementele structurale ale IVPEE nu reflectă o finalitate de mediu.
- 38 În plus, faptul generator al acestui impozit ar fi lipsit de orice legătură cu obiectivul de mediu și nu ar face nicio diferențiere în funcție de impactul asupra mediului a tehnologiei utilizate pentru producerea de energie electrică.



- 39 Instanța de trimitere exprimă de asemenea îndoiele cu privire la compatibilitatea IVPEE cu articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2009/28. Astfel, întrucât prelevarea nu este proporțională cu costurile, aceasta ar putea avea ca efect descurajarea producției de energie electrică din surse regenerabile.
- 40 Pe de altă parte, întrucât energia importată în Spania nu este supusă IVPEE, acest impozit ar favoriza producătorii de energie electrică ai celorlalte state membre și ar fi astfel la originea unei denaturări a concurenței, interzisă de articolul 107 alineatul (1) TFUE. Crearea unui astfel de avantaj anticoncurențial în favoarea producătorilor străini ar afecta de asemenea libera circulație a mărfurilor, libertatea de stabilire și libera prestare a serviciilor, reglementate de Directiva 2009/72, care impune ca accesul terților la rețeaua în cauză să fie asigurat în mod obiectiv și nediscriminatoriu.
- 41 În aceste condiții, Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana (Curtea Superioară de Justiție a Comunității Valencia) a hotărât să suspende judecarea cauzei și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:
- „1) Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune și este în contradicție cu un impozit calificat ca fiind direct, precum IVPEE, care, având în vedere adevărata sa natură, se dovedește a fi un impozit indirect fără un scop specific, ce urmărește exclusiv un obiectiv de colectare, fără ca această calificare atribuită de dreptul național să poată prevala asupra interpretării dreptului Uniunii, care este guvernat de obiectivele specifice ale acestei ordini juridice și în funcție de caracteristicile obiective ale impozitului?
- 2) În pofida calificării IVPEE drept taxă de mediu, acest impozit urmărește un obiectiv eminamente de colectare de venituri, fiind perceput în mod nediferențiat pentru activitățile de producție și de încorporare în sistemul electric a energiei electrice indiferent de intensitatea și de efectul lor asupra mediului, încălcând articolul 1 și articolul 3 alineatele (1) și (2), precum și alineatul 3 litera (a), această din urmă literă coroborată cu articolul 2 litera (k) din Directiva [2009/28]?
- 3) Principiul liberei concurențe și al promovării energiei din surse regenerabile trebuie interpretat în sensul că se opune IVPEE, în măsura în care acesta aplică același tratament fiscal în privința energiei din surse neregenerabile precum în privința celei din surse regenerabile, acestea din urmă fiind discriminate și încălcându-se sistemul de sprijin prevăzut la articolul 2 litera (k) și la dispozițiile corespunzătoare din Directiva 2009/28?
- 4) În sfârșit, principiul liberei concurențe menționat și articolele [32-34] [...] din Directiva 2009/72 se opun IVPEE, întrucât consideră că acesta din urmă permite o discriminare pozitivă în favoarea producătorilor neresortisanți de energie electrică, în detrimentul producătorilor spanioli, denaturând piața internă a energiei electrice și accesul la rețea?”

## **Cu privire la întrebările preliminare**

### ***Cu privire la prima întrebare***

- 42 Prin intermediul primei întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că se opune unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit aplicat producției și introducerii de energie electrică în rețeaua electrică pe teritoriul național și a cărui bază de impozitare este constituită din cuantumul total al veniturilor contribuabilului obținute din desfășurarea acestor activități.
- 43 Cu titlu introductiv, trebuie arătat că IVPEE este calificat, în preambulul Legii nr. 15/2012, ca fiind un impozit direct care se aplică „realizării de activități de producere și de introducere a energiei electrice în rețeaua electrică”, și anume „capacității economice a producătorilor de energie electrică”. Guvernul

spaniol precizează în această privință că acest impozit a fost conceput ca un impozit direct și că sarcina sa nu poate fi repercutată asupra consumatorului final, ținând seama de funcționarea pieței spaniole a energiei electrice.

- 44 Cu toate acestea, instanța de trimitere, asemenea reclamantei din litigiul principal, consideră că, în pofida acestei calificări drept impozit direct, IVPEE constituie, având în vedere caracteristicile sale proprii, un impozit indirect a cărui sarcină fiscală se repercutează asupra consumatorului final de energie electrică și intră, ca atare, sub incidența articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.
- 45 În această privință, calificarea unui impozit, a unei taxe, a unei contribuții sau a unei prelevări în raport cu dreptul Uniunii revine Curții în funcție de caracteristicile obiective ale impozitării, independent de calificarea care îi este dată în dreptul național (a se vedea Hotărârea din 18 ianuarie 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia, C-189/15, EU:C:2017:17, punctul 29 și jurisprudența citată).
- 46 Prin urmare, pentru a răspunde la întrebarea adresată, trebuie să se stabilească dacă IVPEE poate fi calificat drept taxă indirectă suplimentară aplicată unui produs accizabil, în speță electricitatea, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118.
- 47 Potrivit articolului 1 alineatul (1) din această directivă, ea stabilește regimul general pentru accizele percepute direct sau indirect pentru consumul anumitor produse accizabile, printre care figurează electricitatea, reglementată de Directiva 2003/96. Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 prevede că statele membre pot aplica produselor accizabile taxe indirecte suplimentare, în anumite scopuri, cu condiția ca aceste taxe să fie conforme cu normele Uniunii de impunere aplicabile accizelor sau taxei pe valoarea adăugată.
- 48 Astfel cum rezultă din jurisprudența Curții, acest articol 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, care urmărește să țină seama de diversitatea tradițiilor fiscale ale statelor membre în materie și de recurgerea frecventă la impozite indirecte pentru punerea în aplicare a unor politici nebugetare, permite statelor membre să introducă, în plus față de acciza minimă, alte impozite indirecte care urmăresc un scop specific. Noțiunea „taxe indirecte suplimentare”, în sensul acestei dispoziții, desemnează astfel taxele indirecte percepute pentru consumul produselor enumerate la articolul 1 alineatul (1) din această directivă, altele decât „accizele”, în sensul acestei din urmă dispoziții, și care sunt percepute în scopuri specifice (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punctele 58 și 59).
- 49 În consecință, pentru a stabili dacă IVPEE poate intra sub incidența articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, trebuie să se verifice dacă acest impozit constituie o taxă indirectă percepută, direct sau indirect, pentru consumul de electricitate prevăzut de Directiva 2003/96 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punctul 60).
- 50 În speță, din dosarul de care dispune Curtea reiese că faptul generator al IVPEE este producerea și introducerea de energie electrică în rețeaua electrică, și anume producția netă de energie, aceasta fiind definită, în sensul Legii nr. 15/2012, drept energia din care se scad consumurile auxiliare pentru generarea de energie electrică și pierderile suferite până la punctul de racordare la rețea.
- 51 În plus, este cert că IVPEE nu este perceput direct de la consumatorii de energie electrică, ci de la operatorii economici care o produc și o introduc în rețea (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punctul 64).
- 52 Desigur, sarcina economică a unei taxe poate, în principiu, să fie indirect suportată integral de consumatorul final de electricitate dacă producătorul ar include cuantumul acestei taxe în prețul fiecărei cantități de produs oferite spre consum astfel încât acest impozit să fie neutru pentru producătorul respectiv (a se vedea în acest sens Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punctul 64).

- 53 Această situație nu se regăsește totuși în speță.
- 54 Astfel, în primul rând, după cum instanța de trimitere arată, nu există un mecanism formal de repercutare a impozitului. Or, într-o asemenea situație, faptul că aplicarea IVPEE determină o creștere a prețului energiei electrice și, drept urmare, a facturii de electricitate pentru toți consumatorii finali nu este, în sine, suficient pentru a concluziona că acest impozit se repercutează integral asupra acestor consumatori. În caz contrar, orice impozit suportat de producătorii de energie electrică care are o incidență, chiar și minimă, asupra prețului final al energiei electrice plătite de consumatori ar trebui considerat un impozit indirect, în sensul articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118, în pofida lipsei unei legături directe și indisolubile dintre un astfel de impozit și consumul de energie electrică.
- 55 În al doilea rând, este necesar să se arate, în ceea ce privește modalitățile de calcul al IVPEE, că baza de impozitare a acestui impozit este constituită din suma totală care trebuie încasată de contribuabil pentru producția și introducerea de electricitate în rețeaua electrică, căreia i se aplică o cotă uniformă de impozitare egală cu 7 %.
- 56 Astfel cum reiese din dosarul de care dispune Curtea, calculul acestui quantum include, în temeiul articolului 6 din Legea nr. 15/2012, remunerarea activității de producție de energie electrică. În temeiul dispozițiilor relevante ale Legilor nr. 54/1997 și nr. 24/2013, această remunerație include energia electrică negociată pe piețele zilnică și intrazilnică, care este remunerată pe baza prețului de echilibru între cerere și ofertă, serviciile de ajustare necesare pentru a garanta o aprovizionare corespunzătoare a consumatorului, remunerația în temeiul mecanismelor de capacitate, precum și remunerațiile suplimentare pentru activitățile respective de producere de energie electrică în teritoriile extrapeninsulare și de producere a energiei electrice din surse regenerabile.
- 57 Toate părțile interesate au indicat în răspunsurile lor la întrebările adresate de Curte că anumite părți constitutive ale bazei de impozitare a IVPEE, astfel cum sunt enumerate la punctul precedent, nu depind de cantitatea de energie electrică efectiv produsă și introdusă în rețea. După cum a arătat guvernul spaniol, această situație se regăsește în special în cazul serviciilor de ajustare, în cadrul cărora este remunerată disponibilitatea unei anumite capacități de producție, precum și în cazul mecanismelor de capacitate, în cadrul cărora quantumul care constituie remunerația producătorilor în cauză este stabilit la o anumită sumă de euro pe megawatt și se întemeiază pe punerea la dispoziție a unei anumite capacități de producție și, respectiv, pe dimensiunea și pe capacitatea de producție a uzinei. Potrivit acestui guvern, respectiva situație se regăsește și în cazul remunerațiilor specifice pentru producția de energie electrică din surse regenerabile, din cogenerare cu randament ridicat și din reziduuri, precum și pentru producția de energie electrică pe teritoriile extrapeninsulare, pentru care se prevede o plată suplimentară în raport cu veniturile pe piața de energie electrică realizate de producătorii în cauză.
- 58 Din considerațiile care precedă rezultă că IVPEE se calculează numai în funcție de calitatea de producător de energie electrică, pe baza veniturilor contribuabililor parțial fixe și, prin urmare, independent de cantitatea de energie electrică efectiv produsă și introdusă în rețeaua electrică. Prin urmare, nu se poate constata o legătură directă și indisolubilă între acest impozit și consumul de energie electrică.
- 59 În consecință, întrucât IVPEE nu constituie un impozit indirect care se percepe, direct sau indirect, pentru consumul de electricitate prevăzut de Directiva 2003/96, acesta nu poate intra sub incidența articolului 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 (a se vedea prin analogie Hotărârea din 4 iunie 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punctul 66).
- 60 Având în vedere cele ce precedă, trebuie să se răspundă la prima întrebare că articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118 trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit aplicat producției și introducerii de energie electrică în rețeaua

electrică pe teritoriul național și a cărui bază de impozitare este constituită din quantumul total al veniturilor contribuabilului obținute din desfășurarea acestor activități, fără a lua în considerare cantitatea de energie electrică efectiv produsă și introdusă în această rețea.

### *Cu privire la a doua și la a treia întrebare*

- 61 Prin intermediul celei de a doua și al celei de a treia întrebări, care trebuie analizate împreună, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 1 și articolul 3 alineatele (1) și (2), precum și alineatul (3) litera (a) din Directiva 2009/28, această din urmă literă fiind coroborată cu articolul 2 al doilea paragraf litera (k) din aceeași directivă, trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede prelevarea unui impozit care se aplică în cotă unică producției de energie electrică și introducerii sale în rețeaua electrică, inclusiv atunci când această energie electrică este produsă din surse regenerabile, și care nu are ca obiectiv protecția mediului, ci sporirea volumului veniturilor bugetare.
- 62 În această privință trebuie amintit că, după cum reiese din articolul 1 din Directiva 2009/28, aceasta are ca obiect definirea unui cadru comun pentru promovarea producției de energie din surse regenerabile, stabilind printre altele obiective naționale obligatorii privind ponderea energiei din astfel de surse în cadrul consumului final brut de energie.
- 63 În acest sens, în temeiul articolului 3 alineatul (1) din această directivă, statele membre au obligația să se asigure că ponderea energiei obținute din surse regenerabile în cadrul consumului lor final de energie în anul 2020 reprezintă cel puțin obiectivul național global, astfel cum a fost stabilit în partea A din anexa I la această directivă, care trebuie să fie coerent cu obiectivul care constă în atingerea unei ponderi de energie din surse regenerabile de cel puțin 20 % în consumul final brut de energie al Uniunii.
- 64 În plus, conform articolului 3 alineatul (2) din Directiva 2009/28, statele membre sunt ținute să introducă măsuri destinate în mod efectiv să asigure că ponderea de energie din surse regenerabile este egală sau mai mare decât se arată în „traectoria orientativă” care figurează în partea B din anexa I la această directivă.
- 65 În vederea îndeplinirii acestor obiective, statele membre pot aplica, potrivit articolului 3 alineatul (3) litera (a) din Directiva 2009/28, scheme de sprijin, în sensul articolului 2 al doilea paragraf litera (k) din aceasta, ele putând consta în acordarea de ajutoare pentru investiții, instituirea de scutiri sau reduceri de impozite, prevederea unor rambursări de taxe sau chiar impunerea obligației de a utiliza energia din surse regenerabile.
- 66 Instanța de trimitere consideră că IVPEE poate avea ca efect descurajarea producției de energie electrică din surse regenerabile, întrucât se aplică tuturor producătorilor naționali și este calculată fără a lua în considerare costurile de producție.
- 67 Trebuie arătat în această privință că niciuna dintre dispozițiile Directivei 2009/28 menționate la punctele 62-65 din prezenta hotărâre nu interzice statelor membre să instituie un impozit precum IVPEE care se aplică producției de electricitate și introducerii acesteia în rețea, inclusiv atunci când această energie electrică este produsă din surse regenerabile de energie (a se vedea prin analogie Hotărârea din 20 septembrie 2017, Elecdey Carcelen și alții, C-215/16, C-216/16, C-220/16 și C-221/16, EU:C:2017:705, punctul 30).
- 68 Astfel cum reiese din însuși textul articolului 3 alineatul (3) din Directiva 2009/28 și în special din termenul „pot”, statele membre nu sunt nicidecum obligate, în vederea promovării utilizării energiei din surse regenerabile, să adopte scheme de sprijin și nici, *a fortiori*, dacă aleg să adopte asemenea scheme, să le conceapă sub forma unor scutiri sau reduceri fiscale. Ele dispun astfel de o marjă de

apreciere în privința măsurilor pe care le consideră adecvate pentru îndeplinirea obiectivelor naționale globale obligatorii stabilite la articolul 3 alineatele (1) și (2) din această directivă coroborat cu anexa I la aceasta (a se vedea în acest sens Hotărârea din 20 septembrie 2017, Elecdey Carcelen și alții, C-215/16, C-216/16, C-220/16 și C-221/16, EU:C:2017:705, punctele 31 și 32, precum și Hotărârea din 11 iulie 2019, Agrenergy și Fusignano Due, C-180/18, C-286/18 și C-287/18, EU:C:2019:605, punctul 27).

- 69 Așadar, posibilitatea statelor membre, prevăzută la articolul 3 alineatul (3) din Directiva 2009/28, de a adopta scheme de sprijin destinate să promoveze utilizarea energiei din surse regenerabile, dacă este cazul, sub forma unor scutiri sau reduceri fiscale, nu implică nicidecum că acestea ar fi împiedicate să impoziteze întreprinderile care dezvoltă asemenea surse de energie (Hotărârea din 20 septembrie 2017, Elecdey Carcelen și alții, C-215/16, C-216/16, C-220/16 și C-221/16, EU:C:2017:705, punctul 33).
- 70 În consecință, trebuie să se răspundă la a doua și la a treia întrebare că articolul 1 și articolul 3 alineatele (1) și (2), precum și alineatul (3) litera (a) din Directiva 2009/28, această din urmă literă fiind coroborată cu articolul 2 al doilea paragraf litera (k) din aceeași directivă, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit care se aplică în cotă unică producției de energie electrică și introducerii sale în rețeaua electrică, inclusiv atunci când această energie electrică este produsă din surse regenerabile, și care nu are ca obiectiv protecția mediului, ci sporirea volumului veniturilor bugetare.

### *Cu privire la a patra întrebare*

- 71 Prin intermediul celei de a patra întrebări, instanța de trimitere solicită în esență să se stabilească dacă articolul 107 alineatul (1) TFUE și articolele 32-34 din Directiva 2009/72 trebuie interpretate în sensul că se opun unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit pe producția și introducerea de energie electrică în rețeaua de energie electrică pe teritoriul unui stat membru în cazul în care acest impozit nu este aplicabil introducerii în această rețea a energiei electrice produse în celelalte state membre.
- 72 Instanța de trimitere arată în această privință că IVPEE favorizează producătorii de energie electrică stabiliți în celelalte state membre, întrucât se aplică numai producătorilor naționali, și concluzionează că există o denaturare a concurenței, cu încălcarea articolului 107 alineatul (1) TFUE.
- 73 În măsura în care reiese din răspunsul la prima întrebare că IVPEE constituie un impozit direct aplicat activității de producție și de introducere a energiei electrice în rețeaua electrică, trebuie amintit că, deși fiscalitatea directă este de competența statelor membre, acestea din urmă trebuie totuși să o exercite cu respectarea dreptului Uniunii (Hotărârea din 22 decembrie 2010, Tankreederei I, C-287/10, EU:C:2010:827, punctul 14).
- 74 În această privință, referitor, în primul rând, la articolul 107 alineatul (1) TFUE, reiese din jurisprudența constantă a Curții că taxele nu intră în domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE în materia ajutoarelor de stat, cu excepția cazului în care acestea constituie modul de finanțare a unei măsuri de ajutor, astfel încât fac parte integrantă din această măsură (Hotărârea din 20 septembrie 2018, Carrefour Hypermarkets și alții, C-510/16, EU:C:2018:751, punctul 14, precum și jurisprudența citată).
- 75 Or, în speță nu reiese din dosarul de care dispune Curtea că veniturile provenite din perceperea IVPEE constituie modul de finanțare a unei măsuri de ajutor de stat, în sensul acestei jurisprudențe. Rezultă că acest impozit nu poate fi considerat ca intrând în domeniul de aplicare al dispozițiilor Tratatului FUE în materia ajutoarelor de stat.

- 76 În ceea ce privește, în al doilea rând, Directiva 2009/72, trebuie să se constate că articolele 32-34 din această directivă vizează principiul general al nediscriminării în domeniul pieței interne a energiei electrice prin reglementarea accesului terților la rețea în mod obiectiv și nediscriminatoriu.
- 77 În speță, instanța de trimitere arată că reglementarea privind IVPEE permite o discriminare pozitivă a producătorilor de energie electrică străini, în detrimentul producătorilor spanioli, cu o denaturare a pieței interne a energiei electrice și a accesului la rețea.
- 78 Or, este suficient în această privință să se arate că, în măsura în care Directiva 2009/72 nu constituie o măsură referitoare la apropierea dispozițiilor fiscale ale statelor membre, principiul nediscriminării prevăzut la articolele 32-34 din această directivă nu se aplică unei reglementări naționale care instituie un impozit pe producția și introducerea de energie electrică în rețeaua electrică pe teritoriul unui stat membru (a se vedea prin analogie Hotărârea din 7 noiembrie 2019, UNESA și alții, C-80/18-C-83/18, EU:C:2019:934, punctul 51).
- 79 Având în vedere aceste considerații, trebuie să se răspundă la a patra întrebare că articolul 107 alineatul (1) TFUE și articolele 32-34 din Directiva 2009/72 trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit național care se aplică producției și introducerii de energie electrică în rețeaua electrică pe teritoriul unui stat membru în cazul în care acest impozit nu este aplicabil introducerii în această rețea a energiei electrice produse în celelalte state membre.

#### **Cu privire la cheltuielile de judecată**

- 80 Întrucât, în privința părților din litigiul principal, procedura are caracterul unui incident survenit la instanța de trimitere, este de competența acesteia să se pronunțe cu privire la cheltuielile de judecată. Cheltuielile efectuate pentru a prezenta observații Curții, altele decât cele ale părților menționate, nu pot face obiectul unei rambursări.

Pentru aceste motive, Curtea (Camera a zecea) declară:

- 1) Articolul 1 alineatul (2) din Directiva 2008/118/CE a Consiliului din 16 decembrie 2008 privind regimul general al accizelor și de abrogare a Directivei 92/12/CEE trebuie interpretat în sensul că nu se opune unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit aplicat producției și introducerii de energie electrică în rețeaua electrică pe teritoriul național și a cărui bază de impunere este constituită din cuantumul total al veniturilor contribuabilului obținute din desfășurarea acestor activități, fără a lua în considerare cantitatea de energie electrică produsă efectiv și introdusă în această rețea.**
- 2) Articolul 1 și articolul 3 alineatele (1) și (2), precum și alineatul (3) litera (a) din Directiva 2009/28/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 23 aprilie 2009 privind promovarea utilizării energiei electrice din surse regenerabile, de modificare și ulterior de abrogare a Directivelor 2001/77/CE și 2003/30/CE, această din urmă literă fiind coroborată cu articolul 2 al doilea paragraf litera (k) din aceeași directivă, trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit care se aplică în cotă unică producției de energie electrică și introducerii sale în rețeaua electrică, inclusiv atunci când această energie electrică este produsă din surse regenerabile, și care nu are ca obiectiv protecția mediului, ci sporirea volumului veniturilor bugetare**
- 3) Articolul 107 alineatul (1) TFUE și articolele 32-34 din Directiva 2009/72/CE a Parlamentului European și a Consiliului din 13 iulie 2009 privind normele comune pentru piața internă a energiei electrice și de abrogare a Directivei 2003/54/CE trebuie interpretate în sensul că nu se opun unei reglementări naționale care prevede perceperea unui impozit național care se**

**aplică producției și introducerii de energie electrică în rețeaua electrică pe teritoriul unui stat membru în cazul în care acest impozit nu este aplicabil introducerii în această rețea a energiei electrice produse în celelalte state membre.**

Semnături