CONCLUZIILE AVOCATULUI GENERAL
MACIEJ SZPUNAR
prezentate la 7 martie 2018 [1]

Cauza C-90/17

Turbogás Produtora Energética SA
împotriva
Autoridade Tributária e Aduaneira

[cerere de decizie preliminară formulată de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Tribunalul Arbitral Fiscal, Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD, Portugalia)]

„Trimitere preliminară – Impozitarea produselor energetice și a electricității – Directiva 2003/96/CE – Articolul 14 alineatul (1) litera (a) – Scutirea produselor energetice și a electricității utilizate în producția de electricitate – Articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf – Entitatea care produce electricitate pentru uz propriu – Scutirea micilor producători de electricitate”

Introducere

1. În prezenta cauză, instanța portugheză a adresat întrebări preliminare referitoare la interpretarea uneia dintre dispozițiile Directivei 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității [2]. Răspunsul la aceste întrebări nu prezintă dificultăți semnificative. Problema constă însă în faptul că răspunsul care va fi util pentru soluționarea litigiului pendinte în fața instanței menționate necesită și interpretarea altor dispoziții ale directivei menționate, în afară de cea la care instanța de trimitere a făcut referire în cererea sa. Astfel, Curtea, în opinia noastră, ar trebui să extindă analiza la aceste dispoziții suplimentare.

Cadrul juridic

Dreptul Uniunii

2. Articolul 1 din Directiva 2003/96 prevede că:

„Statele membre impozitează produsele energetice și electricitatea în conformitate cu prezenta directivă.”

1 Limba originală: polona.

2 JO 2003, L 283, p. 51, Ediție specială, 09/vol. 2, p. 98.

3. Potrivit articolului 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă:

„Pe lângă dispozițiile generale prevăzute în Directiva 92/12/CEE[3] privind utilizările scutite ale produselor impozabile și fără a aduce atingere altor dispoziții comunitare, statele membre scutesc următoarele produse de la impozitare, în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni frauda, evaziunea sau abuzul:

(a) produse energetice și electricitate utilizate pentru a produce electricitate și electricitate utilizată pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. Totuși, statele membre pot impozita aceste produse din motive de protecție a mediului, fără a trebui să respecte ratele minime de impozitare stabilite în prezenta directivă […]”

4. În fine, potrivit articolului 21 alineatul (5) primul și al treilea paragraf din Directiva 2003/96:

„În scopul aplicării articolelor 5 și 6 din Directiva 92/12/CEE, electricitatea și gazele naturale sunt supuse impozitării și impozitul devine exigibil în momentul livrării de către distribuitor sau redistribuitor. […]

[…]

O entitate care produce electricitate pentru uz propriu este considerată distribuitor. Fără a aduce atingere articolului 14 alineatul (1) litera (a), statele membre pot acorda scutiri micilor producători de electricitate, cu condiția impozitării produselor energetice pe care le utilizează pentru producerea acestei electricități.”

Legislația națională

5. Potrivit articolului 4 alineatul 1 litera b) din Código dos Impostos Especiais de Consumo (Codul privind accizele, denumit în continuare „CIEC”), datorează accize pentru electricitate, printre altele, entitățile care produc electricitate pentru uz propriu („autoprodutores”). Potrivit articolului 9 alineatul 1 CIEC, se consideră livrare către consum de electricitate, printre altele, producerea acesteia pentru uz propriu. Articolul 89 alineatul 2 litera a) CIEC scutește de accize electricitatea utilizată pentru a produce electricitate și pentru a menține capacitatea de a produce electricitate. În sfârșit, articolul 96 A alineatul 1 CIEC impune înregistrarea distribuitorilor de electricitate pentru perceperea accizelor.

Situația de fapt, procedura și întrebările preliminare

6. Turbogás – Produtora Energética SA (denumită în continuare „societatea Turbogás”) este o societate de drept portughez care își desfășoară activitatea în domeniul producerii de electricitate prin arderea gazelor naturale. Unitatea de producție a societății Turbogás dispune de o putere instalată de 990 MW, care îi permite să producă aproximativ 9 % din electricitatea de la nivel național din Portugalia.

7. Societatea Turbogás utilizează o parte a electricității pe care o produce în această producție. Așa cum rezultă din ordonanța de trimitere, această societate nu avea dreptul de a fi scutită de accize pentru electricitatea utilizată pentru uz propriu. Societatea nu a declarat însă această electricitate spre impozitare și nu a achitat impozit pentru ea.

3 Directiva Consiliului din 25 februarie 1992 privind regimul general al produselor supuse accizelor și privind deținerea, circulația și monitorizarea acestor produse (JO 1992, L 76, p. 1, Ediție specială, 09/vol. 1, p. 129).

8. În urma controlului efectuat, organele fiscale au estimat cantitatea de electricitate utilizată de societatea Turbogás pentru uz propriu în anii 2012 și 2013 și, prin decizia din 4 august 2014, au impus plata unui impozit restant în cuantum de 71 197,17 EUR și a unor penalități în cuantum de 4 986,52 EUR. Contestația formulată împotriva acestei decizii a fost respinsă la 7 ianuarie 2016. La 20 aprilie 2016, societatea Turbogás a înaintat o cerere de constituire a unui tribunal arbitral cu scopul constatării nevalabilității deciziei de impunere din 4 august 2014. Tribunalul arbitral a fost constituit la 1 iulie 2016.

9. În cererea sa, societatea Turbogás susține, în primul rând, că nu poate fi considerată entitate care produce electricitate pentru uz propriu („autoprodutor") în sensul articolului 4 alineatul 1 litera b) CIEC. Societatea își întemeiază afirmația pe formularea versiunii în limba portugheză a articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96, care, în a doua teză, folosește expresia *„estes* pequenos produtores" (*„acești* mici producători"). În opinia societății Turbogás, folosirea acestei expresii înseamnă că, în ansamblul său, dispoziția articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 se referă exclusiv la micii producători de electricitate, astfel încât doar acești producători sunt considerați distribuitori de electricitate și sunt impozitați. Prin urmare, de vreme ce, în mod indiscutabil, societatea Turbogás nu este un mic producător de electricitate, nu ar trebui considerată distribuitor de electricitate care consumă pentru uz propriu și, de asemenea, nu ar trebui impozitată.

10. În aceste condiții, Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Tribunalul Arbitral Fiscal, Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD) a hotărât să suspende procedura și să adreseze Curții următoarele întrebări preliminare:

„1) Potrivit articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva [2003/96], entitățile care produc electricitate pentru uz propriu trebuie să fie mici producători pentru a fi considerate distribuitori și a plăti impozit în temeiul articolului 21 alineatul (5) primul paragraf din directivă, celelalte entități (cele care nu sunt mici producători) care produc electricitate pentru uz propriu fiind excluse din categoria distribuitorilor, sau trebuie să fie considerate distribuitori și să fie impozitate conform articolului 21 alineatul (5) primul paragraf din directiva menționată toate entitățile care produc electricitate pentru uz propriu (independent de dimensiunea lor și de exercitarea acestei activități ca activitate principală sau secundară), fără a fi astfel scutite, în calitate de mici producători, în sensul celei de a doua teze din articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din directiva amintită?

2) În special, o entitate cum este cea din litigiul principal, care este o mare producătoare de electricitate și care ajunge să producă aproximativ 9 % din electricitatea de la nivel național, pentru vânzare în rețeaua națională, poate fi considerată o «entitate care produce electricitate pentru uz propriu» în sensul articolului 21 alineatul (5) din Directiva [2003/96], dacă numai o mică parte din electricitatea produsă este consumată în propria producție de electricitate nouă, ca parte integrantă a procesului de producție?"

11. Cererea de decizie preliminară a fost primită la Curte la 21 februarie 2017. Au prezentat observații scrise: societatea Turbogás, guvernul Portugaliei și Comisia Europeană.

Analiză

Observații preliminare

12. Societatea Turbogás își întemeiază argumentele, în litigiul din fața instanței de trimitere, pe interpretarea articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96. La această dispoziție se referă și întrebările preliminare. Obiectul litigiului principal nu este însă stabilirea statutului societății Turbogás în calitate de entitate care produce electricitate pentru uz propriu, fapt

reglementat de dispozițiile menționate, ci evaluarea legalității deciziei din 4 august 2014 care impune acestei societăți plata accizei pentru electricitatea pe care această societate o produce și o consumă în producția pe care o realizează. Astfel, din acest punct de vedere, pare esențială interpretarea articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

13. După analiza aspectelor indicate în mod expres în întrebările preliminare, ne vom referi, așadar, și la o chestiune care nu a fost abordată în mod direct de acestea, și anume interpretarea articolului 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă și a relației dintre acesta și articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din aceeași directivă. O asemenea extindere a problematicii abordate în întrebările preliminare este, în opinia noastră, admisibilă, de vreme ce, potrivit unei jurisprudențe constante, în cadrul procedurii de cooperare dintre instanțele naționale și Curte instituite prin articolul 267 TFUE, este de competența acesteia din urmă să ofere instanței naționale un răspuns util, care să îi permită să soluționeze litigiul pendinte în fața sa. Din această perspectivă, Curtea trebuie, dacă este cazul, să reformuleze întrebările care îi sunt adresate. În plus, Curtea poate fi pusă în situația de a lua în considerare norme din dreptul Uniunii la care instanța națională nu a făcut referire în enunțul întrebării sale [4]. Prin urmare, avem convingerea că nu se poate da un răspuns util la întrebările preliminare în cauza de față, în special la a doua întrebare, fără a ține seama de interpretarea articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 atunci când este interpretat articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă.

Cu privire la articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96

14. Prin intermediul primei întrebări în cauza de față, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă, în lumina dispozițiilor articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 sunt considerate distribuitori de electricitate doar entitățile care produc electricitate pentru uz propriu și sunt mici producători.

15. Reamintim că societatea Turbogás susține că, de vreme ce Directiva 2003/96, în versiunea în limba portugheză, folosește, în a doua teză a celui de al treilea paragraf al alineatului (5) al articolului 21, expresia „acești mici producători”, această dispoziție se referă, în ansamblul său, exclusiv la micii producători de electricitate. În consecință, această dispoziție, în opinia societății Turbogás, nu se aplică marilor producători de electricitate, care consumă o parte din electricitatea pe care o produc în această producție.

16. Este greu să fim de acord cu această argumentație.

17. În primul rând, din câte am putut constata, expresia „acești mici producători” mai apare, în afară de versiunea în limba portugheză a Directivei 2003/96, doar în versiunea în limba spaniolă. Cu siguranță, ea nu apare în versiunile în limbile franceză, engleză, germană sau polonă. Prin urmare, fie și numai simpla interpretare literală a dispoziției menționate, ținând seama nu de una, ci de toate versiunile lingvistice, nu permite acceptarea tezei prezentate de societatea Turbogás.

18. La concluzii similare duce și interpretarea sistematică și teleologică a articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96.

19. Potrivit articolului 21 alineatul (1) din Directiva 2003/96 coroborat cu dispozițiile Directivei 92/12 [5], faptul generator al impozitului pe produsele care fac obiectul Directivei 2003/96 îl reprezintă, de regulă, producția sau utilizarea acestora drept carburant sau combustibil pentru încălzire. Aici face excepție electricitatea (pe lângă gazele naturale), pentru care obligația fiscală se naște în momentul

4 A se vedea recent Hotărârea din 13 octombrie 2016, M. și S. (C-303/15, EU:C:2016:771, punctul 16 și jurisprudența citată).

5 La 15 ianuarie 2009, această directivă a fost înlocuită de 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).

furnizării de către distribuitor către utilizatorul final. Acest principiu este instituit prin articolul 21 alineatul (5) primul paragraf din Directiva 2003/96. Aceste dispoziții sunt însoțite și de scutirea produselor energetice și a electricității utilizate pentru producerea de electricitate, prevăzută la articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă. Astfel, electricitatea este impozitată o singură dată, și anume în etapa de distribuție.

20. În cazul entităților care produc electricitate pentru uz propriu, nu are loc o distribuție, pentru că această electricitate este consumată chiar de entitatea care o produce. Producătorul de electricitate este, totodată, utilizatorul acesteia, fără intermedierea vreunui distribuitor. Sub acest aspect, articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf prima teză din Directiva 2003/96 prevede că entitatea care produce electricitate pentru uz propriu este considerată distribuitor. Această dispoziție trebuie înțeleasă în sensul că este considerată distribuitor pentru aplicarea dispozițiilor articolului 21 alineatul (5) primul paragraf din această directivă, și anume pentru stabilirea faptului generator de impozit. Prin urmare, potrivit articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf prima teză din Directiva 2003/96, entitatea care produce electricitate pentru uz propriu este considerată distribuitor, iar utilizarea acestei electricități pentru uz propriu este un fapt generator de impozit potrivit articolului 21 alineatul (5) primul paragraf din această directivă. Această soluție previne apariția unei lacune în impozitare legate de absența, în această situație, a unui distribuitor care furnizează electricitate.

21. În schimb, articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf a doua teză din Directiva 2003/96 permite statelor membre să excludă din mecanismul descris mai sus micii producători de electricitate. Așadar, este posibil ca acești mici producători să nu fie considerați distribuitori, astfel încât electricitatea pe care o produc nu este supusă impozitării, pentru că nu se produce faptul generator de impozit, constând în distribuția acesteia. Apariția unei lacune în impozitare în această situație este prevenită de cerința, cuprinsă de asemenea în dispoziția menționată, ca, prin derogare de la scutirea prevăzută de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, statele membre care exercită acest drept să impoziteze produsele energetice utilizate de acești mici producători în producția de electricitate pentru uz propriu. Această soluție permite atât entităților la care se referă, cât și organelor fiscale din statele membre să evite costurile administrative ale impozitării acestei electricități și ale controlului acestei impozitări, costuri care, în cazul micilor producători, ar putea chiar depăși valoarea propriu-zisă a impozitelor încasate. O logică asemănătoare pare să inspire, de exemplu, și dispozițiile articolului 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96[6].

22. Includerea dispozițiilor din prima și din a doua teză ale articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 în aceeași subdiviziune a acestui act înseamnă doar că simplificarea administrativă prevăzută de a doua teză se referă numai la acei mici producători de electricitate care utilizează această electricitate pentru uz propriu și cărora, astfel, în principiu li se aplică norma menționată în prima teză. Nimic nu pledează însă pentru considerarea întregului articol 21 alineatul (5) al treilea paragraf ca referindu-se exclusiv la micii producători de electricitate. Principiul care rezultă din aceste dispoziții este impozitarea producției de electricitate pentru uz propriu prin calificarea respectivilor producători drept distribuitori. Acest principiu prevede doar o anumită excepție pentru situațiile în care, din rațiuni care țin de scara redusă a producției de electricitate, impozitarea nu ar fi rațională, având în vedere costurile și dificultățile administrative legate de această impozitare. Astfel, adoptarea punctului de vedere prezentat de societatea Turbogás ar duce la o scutire absolut nejustificată de impozitare a entităților care produc electricitate pentru uz propriu, dar nu sunt mici producători.

23. Prin urmare, propunem ca la prima întrebare preliminară să se răspundă că articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 trebuie interpretat în sensul că se referă și la entitățile care produc electricitate pentru uz propriu, fără a fi mici producători de electricitate.

6 Această dispoziție permite utilizarea neimpozitată a produselor energetice pentru fabricarea de produse energetice.

24. Într-adevăr, Directiva 2003/96 nu definește noțiunea „mici producători de electricitate”, lăsând această chestiune spre reglementare în legislația națională a statelor membre. Nu pare însă a se contesta în litigiul principal că societatea Turbogás nu este mic producător, de vreme ce produce o parte semnificativă din întreaga producție națională de electricitate. Această problemă nu este însă relevantă pentru soluționarea cauzei de față, după cum încercăm să arătăm în continuare.

Cu privire la interpretarea articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă

25. Prin intermediul celei de a doua întrebări preliminare, instanța de trimitere dorește să se stabilească dacă o entitate cum este societatea Turbogás, a cărei activitate de bază constă în producția de electricitate, consumând doar o mică parte din această electricitate în producerea ei, poate fi considerată entitate care produce electricitate pentru uz propriu în sensul articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96.

26. Guvernul portughez propune să se răspundă afirmativ la această întrebare, apreciind că, în ceea ce privește partea de electricitate pe care o utilizează în producția realizată societatea Turbogás, aceasta este o entitate care produce electricitate pentru uz propriu în sensul dispoziției amintite, la fel ca orice altă entitate de acest tip. Situația nu ni se pare însă atât de simplă.

Raportul dintre articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 și articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă

27. În opinia noastră, răspunsul la această întrebare este negativ, dar nu din motivele invocate de societatea Turbogás în litigiul principal. Astfel, motivele pentru care societății Turbogás nu i se aplică dispozițiile articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 nu țin exclusiv de interpretarea acestor dispoziții, ci rezultă din raportul lor cu dispozițiile articolului 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă. În această privință, împărtășim pe deplin viziunea Comisiei exprimată în observațiile sale în cauza de față.

28. Așa cum am arătat deja mai sus[7], Directiva 2003/96 stabilește cu precizie modul de impozitare a electricității. Astfel, regulile acestei impozitări se abat de la regulile de impozitare a celorlalte produse cuprinse în această directivă.

29. Sistemul instituit prin Directiva 2003/96 prevede impozitarea electricității în etapa de distribuție de către distribuitor către utilizatorii finali, potrivit articolului 21 alineatul (5) primul paragraf din această directivă. Impozitele armonizate în Directiva 2003/96 sunt, în această situație, impozite indirecte, astfel că distribuitorii transferă, bineînțeles, povara fiscală asupra utilizatorilor electricității, incluzând impozitul în prețul acesteia.

30. Același mecanism de transferare a poverii fiscale în aval în lanțul de livrări este valabil și pentru alte produse energetice supuse impozitării în temeiul Directivei 2003/96, conform naturii indirecte a acestor impozite. Astfel, aceste produse sunt impozitate în etapa de producție sau în etapa utilizării lor drept carburant sau combustibil pentru încălzire.

7 A se vedea punctul 19 din prezentele concluzii.

31. Electricitatea este un produs special din punctul de vedere al Directivei 2003/96. Pe de o parte, este un produs impozitat în temeiul dispozițiilor din această directivă. Pe de altă parte, în Uniunea Europeană, ea este produsă într-o mare măsură prin procesul de ardere de produse energetice care sunt, și ele, de regulă, impozitate. Dacă produsele energetice utilizate în producția de electricitate ar fi impozitate la fel ca restul produselor cuprinse în Directiva 2003/96, utilizatorii acestei electricități ar suporta o povară fiscală dublă: atât prin impozitarea produselor energetice, cât și prin impozitarea electricității în sine.

32. Pentru evitarea acestei duble impozitări, articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 prevede scutirea obligatorie de impozitare a produselor energetice utilizate în producția de electricitate. Aceeași scutire se aplică pentru electricitatea utilizată în producția de electricitate. Aceasta este valabilă atât pentru electricitatea achiziționată de la terți, cât și pentru cea pe care entitatea care produce electricitate o fabrică, iar apoi o utilizează pentru această producție.

33. Scutirea prevăzută de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 este, în principiu, obligatorie. Într-adevăr, potrivit celei de a doua teze din această dispoziție, statele membre pot impozita produsele energetice și electricitatea utilizate în producția de electricitate din motive de protecție a mediului. Din dosarul cauzei de față nu rezultă însă că Portugalia a făcut uz de această posibilitate.

34. Așa cum am arătat mai sus [8], dispozițiile articolului 21 din Directiva 2003/96 nu au drept scop instituirea unei impozitări sau scutiri de impozitare a produselor, ci doar stabilirea momentului impozitării prin indicarea faptului generator de impozit. Momentul impozitării poate fi stabilit, prin forța lucrurilor, doar pentru produsele impozitate, iar nu pentru produsele scutite.

35. Prin urmare, dacă articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 impune calificarea unei entități care produce electricitate pentru uz propriu drept distribuitor al acestei electricități pentru aplicarea primului paragraf al acestui alineat [9], acest lucru se poate referi exclusiv la producătorii de electricitate impozitată în temeiul altor dispoziții din această directivă. Astfel, de vreme ce, potrivit articolului 14 alineatul (1) litera (a) din directiva menționată, electricitatea utilizată pentru a produce electricitate este scutită de impozitare, articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă nu este aplicabil producătorilor acestei electricități.

36. Altfel spus, articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 se aplică doar entităților care produc electricitate pe care apoi o utilizează în alte scopuri decât producția de electricitate. În schimb, dacă activitatea de bază a unei asemenea entități este chiar producția de electricitate și dacă această entitate utilizează o parte din electricitatea pe care o produce pentru această producție, dispoziția menționată nu i se aplică.

37. Este adevărat că, așa cum am arătat în concluziile noastre recente în cauza Koppers Denmark [10], articolul 21 alineatul (3) din Directiva 2003/96 are, practic, un efect similar cu scutirea de impozit. Această dispoziție impune să nu se considere fapt generator de impozit utilizarea în incinta unei instituții care fabrică produse energetice a produselor fabricate în incinta acelei instituții. Având în vedere absența unui alt posibil moment al impozitării, această dispoziție înseamnă, de fapt, scutirea acestor produse. Cu toate acestea, din acest efect practic al articolului 21 alineatul (3) din directiva menționată nu se poate trage concluzia că aplicarea articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă la entitățile care utilizează electricitatea pentru propria producție de electricitate ar putea determina impozitarea acestei electricități, afectând astfel eficiența scutirii prevăzute de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din aceeași directivă.

8 A se vedea punctele 19 și 20 din prezentele concluzii.

9 Articolul 21 alineatul (5) primul paragraf din Directiva 2003/96 indică însă, reamintim, momentul distribuției electricității ca fapt generator de impozit.

10 Concluziile din 22 februarie 2018 în cauza Koppers Denmark (C-49/17, EU:C:2018:93, punctul 38).

38. Față de cele de mai sus, la întrebarea instanței de trimitere trebuie să se răspundă că articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că o entitate cum este societatea Turbogás, care, producând electricitate, utilizează o parte din electricitatea pe care o produce în scopul acestei producții, nu poate fi considerată distribuitor al acestei electricități în sensul dispoziției citate.

Problema lipsei scutirii societății Turbogás potrivit articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96

39. Așa cum rezultă din ordonanța de trimitere în cauza de față, organele fiscale din Portugalia nu au acordat societății Turbogás scutire în temeiul normelor care transpun în legislația portugheză dispozițiile articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 în ceea ce privește electricitatea pe care această societate o produce și apoi o utilizează în producția de electricitate pe care o realizează. Lipsa acestei scutiri a fost motivată prin abaterile formale din partea societății Turbogás, constând în neînregistrarea ca distribuitor de electricitate și în lipsa unor contoare care să permită determinarea cantității de electricitate consumate de această societate pentru uz propriu. După ce au constatat lipsa dreptului la scutire, organele fiscale din Portugalia au considerat, așadar, societatea Turbogás distribuitor al electricității pe care această societate o produce și apoi o utilizează pentru uz propriu și au impus plata impozitului.

40. În mod similar Comisiei, considerăm această procedură eronată sub aspectul conformității cu dispozițiile Directivei 2003/96.

41. Așa cum am amintit deja, scutirea prevăzută de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 are un caracter obligatoriu, sub rezerva posibilității de impozitare din motive de protecție a mediului. Portugalia nu a făcut însă uz de această posibilitate. Mai mult, această scutire nu este un privilegiu pentru producătorii de electricitate, ci constituie un element al sistemului de impozitare a acestei energii. Această scutire permite impozitarea electricității în etapa de distribuție, fără împovărarea beneficiarilor acesteia cu o dublă obligație fiscală.

42. Așadar, de vreme ce statele membre aplică scutirile prevăzute de articolul 14 alineatul (1) din Directiva 2003/96 „în condițiile pe care le stabilesc în scopul de a asigura aplicarea corectă și clară a acestor scutiri și de a preveni frauda, evaziunea sau abuzul”, cu atât mai mult, prin stabilirea acestora, nu se poate condiționa dreptul la scutire de îndeplinirea unor criterii formale, în situația în care nu există premise care să indice posibilitatea unor fraude sau abuzuri. Termenul „condiții” trebuie înțeles, așadar, ca reguli în baza cărora este aplicată scutirea, iar nu ca împrejurări de care depinde acordarea dreptului la scutire. Dreptul la scutire există în acest caz în mod necondiționat.

43. Putem face aici o anumită analogie, deși imperfectă, cu dreptul de deducere a taxei achitate în amonte în lanțul de livrări în sistemul taxei pe valoarea adăugată. Acest drept la deducere este, de asemenea, parte integrantă a acestui sistem. Scutirii prevăzute de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 i se poate, așadar, aplica, prin analogie, raționamentul Curții potrivit căruia încălcarea regulilor formale ale deducerii taxei pe valoarea adăugată achitate poate fi însoțită de sancțiuni administrative, dar nu poate repune în discuție dreptul la deducere în sine [11]. În mod similar în cazul electricității utilizate în producția de electricitate: neîndeplinirea de către entitatea interesată a cerințelor formale poate determina aplicarea de sancțiuni administrative proporționale cu gravitatea abaterii, dar nu poate avea ca efect refuzul dreptului la scutirea respectivei electricități potrivit articolului 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96.

11 A se vedea Hotărârea din 15 septembrie 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punctul 41).

44. Cu atât mai mult acest lucru nu poate avea ca efect aplicarea față de o asemenea entitate a articolului 21 alineatul (5) al treilea paragraf din această directivă, care servește stabilirii faptului generator al impozitului pentru produsele supuse impozitării, iar nu impozitării produselor care ar trebui scutite în temeiul altor dispoziții din aceeași directivă.

45. În consecință, o entitate precum societatea Turbogás trebuie să beneficieze de scutirea prevăzută de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din Directiva 2003/96 în ceea ce privește electricitatea pe care o produce și pe care o utilizează în această producție.

Concluzie

46. Față de toate considerentele expuse mai sus, propunem să se răspundă la întrebările preliminare adresate de Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Tribunalul Arbitral Fiscal, Centrul de Arbitraj Administrativ – CAAD, Portugalia) după cum urmează:

„1) Articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96/CE a Consiliului din 27 octombrie 2003 privind restructurarea cadrului comunitar de impozitare a produselor energetice și a electricității trebuie interpretat în sensul că se referă și la entitățile care produc electricitate pentru uz propriu fără a fi mici producători de electricitate.

2) Articolul 21 alineatul (5) al treilea paragraf din Directiva 2003/96 coroborat cu articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă trebuie interpretat în sensul că entitatea care, producând electricitate, utilizează o parte a electricității pe care o produce în această producție nu poate fi considerată distribuitor al acestei electricități în sensul dispoziției menționate. O asemenea entitate trebuie să beneficieze de scutirea prevăzută de articolul 14 alineatul (1) litera (a) din această directivă în ceea ce privește electricitatea pe care o produce și pe care o utilizează în această producție.”