



Coletânea da Jurisprudência

ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção)

10 de setembro de 2014*

«Reenvio prejudicial — Fiscalidade — Diretiva 2003/96/CE — Tributação dos produtos energéticos e da eletricidade — Exceções — Produtos energéticos contidos nos reservatórios normais dos veículos automóveis utilitários e destinados a ser utilizados como combustível por esses veículos — Conceito de ‘reservatórios normais’ na aceção do artigo 24.º, n.º 2, desta diretiva — Reservatórios instalados por empresas de carroçaria ou por um concessionário do construtor»

No processo C-152/13,

que tem por objeto um pedido de decisão prejudicial apresentado, nos termos do artigo 267.º TFUE, pelo Finanzgericht Düsseldorf (Alemanha), por decisão de 18 de março de 2013, que deu entrada no Tribunal de Justiça em 26 de março de 2013, no processo

Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG

contra

Hauptzollamt Münster,

O TRIBUNAL DE JUSTIÇA (Segunda Secção),

composto por: R. Silva de Lapuerta, presidente de secção, J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (relator), J.-C. Bonichot e A. Arabadjiev, juízes,

advogado-geral: M. Szpunar,

secretário: A. Calot Escobar,

vistos os autos,

vistas as observações apresentadas:

- em representação da Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG, por U. Möllenhoff, Rechtsanwalt,
 - em representação do Hauptzollamt Münster, por A. Scholz, na qualidade de agente,
 - em representação do Governo checo, por M. Smolek, na qualidade de agente,
 - em representação da Comissão Europeia, por W. Mölls e C. Barslev, na qualidade de agentes,
- ouvidas as conclusões do advogado-geral na audiência de 30 de abril de 2014,

* Língua do processo: alemão.

profere o presente

Acórdão

- 1 O pedido de decisão prejudicial tem por objeto a interpretação do artigo 24.º, n.º 2, da 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 L 283, p. 51).
- 2 Este pedido foi apresentado no âmbito de um litígio que opõe a sociedade Holger Forstmann Transporte GmbH & Co. KG (a seguir «Forstmann Transporte») ao Hauptzollamt Münster (serviço aduaneiro principal de Münster, a seguir «Hauptzollamt»), tendo por objeto o pagamento do imposto sobre a energia relativa a gásóleo adquirido nos Países Baixos e contido nos reservatórios de um camião pertencente a esta sociedade para ser utilizado na Alemanha como carburante para esse veículo.

Quadro jurídico

Direito da União

- 3 O décimo nono considerando da Diretiva 94/74/CE do Conselho, de 22 de dezembro de 1994, que altera a Diretiva 92/12/CEE, relativa ao regime geral, à detenção, à circulação e aos controlos dos produtos sujeitos a impostos especiais de consumo, a Diretiva 92/81/CEE, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais, bem como a Diretiva 92/82/CEE, relativa à aproximação das taxas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 36, p. 46), enunciava:

«[...] que é conveniente prever expressamente que os óleos minerais introduzidos no consumo num Estado-Membro, contidos nos depósitos dos veículos automóveis e destinados a serem consumidos como carburantes por esses veículos, ficam isentos do imposto especial de consumo noutro Estado-Membro a fim de não entravar a livre circulação das pessoas e dos bens e de não dar origem a duplas tributações;».

- 4 Para este efeito, a Diretiva 94/74 alterou a Diretiva 92/81/CEE do Conselho, de 19 de outubro de 1992, relativa à harmonização das estruturas do imposto especial sobre o consumo de óleos minerais (JO L 316, p. 12), inserindo na mesma um artigo 8.ºA. Este artigo previa não apenas essa isenção para os óleos minerais contidos nos depósitos normais dos veículos automóveis utilitários, mas precisava igualmente o que havia que entender por «reservatórios normais», sendo estes nomeadamente definidos como os reservatórios fixados com caráter permanente pelo construtor em todos os veículos automóveis do mesmo tipo que permitem a utilização direta do carburante, tanto para a tração dos veículos como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte.
- 5 A Diretiva 92/81 foi revogada pela Diretiva 2003/96 e o seu artigo 8.ºA substituído, em termos similares, pelo artigo 24.º desta última.
- 6 O artigo 24.º da Diretiva 2003/96 dispõe:
«1. Os produtos energéticos introduzidos para consumo num Estado-Membro que estejam contidos nos reservatórios normais de veículos automóveis comerciais e se destinem a ser utilizados como carburante por esses mesmos veículos, ou que se encontrem em reservatórios de contentores especiais e se destinem a utilização durante o transporte para o funcionamento dos sistemas associados a esses contentores, não estão sujeitos a tributação noutro Estado-Membro.

2. Para efeitos do presente artigo, entende-se por:

‘reservatórios normais’:

- os reservatórios fixados com caráter permanente pelo construtor em todos os veículos a motor de tipo idêntico ao do veículo em questão e que permitem a utilização direta do carburante, tanto para a tração do veículo como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte. Consideram-se igualmente reservatórios normais os reservatórios de gás instalados em veículos a motor que permitem a utilização direta do gás como carburante, bem como os reservatórios montados noutros sistemas com os quais os veículos a motor possam estar eventualmente equipados;
- os reservatórios fixados com caráter permanente pelo construtor em todos os contentores de tipo idêntico ao do contentor em questão e que permitem a utilização direta do combustível para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos desses contentores especiais durante o transporte;

Entende-se por ‘contentor especial’, qualquer contentor dotado de equipamento especialmente concebido para sistemas de refrigeração, sistemas de oxigenação, sistemas de isolamento térmico ou outros sistemas.»

Direito alemão

7 O § 1 da Lei relativa ao imposto sobre a energia (Energiesteuergesetz), de 15 de julho de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1534), na sua versão aplicável aos factos do litígio no processo principal (a seguir «EnergieStG»), prevê que os produtos energéticos estão sujeitos, no território fiscal, ao imposto sobre a energia. A este respeito, este artigo precisa que o território fiscal na aceção da EnergieStG é constituído pelo território alemão, com exclusão do território de Büsingen e da ilha de Helgoland.

8 O § 15 da EnergieStG, na versão em vigor até 31 de março de 2010, dispunha:

«(1) Os produtos energéticos previstos no § 4, que estejam em livre prática num Estado-Membro e sejam adquiridos para fins comerciais, estão sujeitos a imposto quando o adquirente:

1. recebe os produtos energéticos no território fiscal, ou
2. introduz ou manda introduzir no território fiscal produtos energéticos provenientes do exterior do território fiscal. [...]

(2) Os produtos energéticos a que se refere o § 4, colocados em livre prática num Estado-Membro e sejam introduzidos no território fiscal em situações diferentes das referidas no n.º 1, primeiro período, pontos 1 e 2, estão sujeitos a imposto no momento em que entram na posse do adquirente ou são utilizados pela primeira vez para fins comerciais. É sujeito passivo aquele que possuir ou utilizar os produtos. [...]

[...]

(4) Os n.ºs 1 a 3 não se aplicam:

1. aos carburantes contidos nos reservatórios normais dos veículos, contentores especiais, máquinas e ferramentas de trabalho bem como equipamento para refrigeração e climatização,
2. aos carburantes transportados em recipientes de reserva de um veículo até 20 litros,

3. aos combustíveis contidos no reservatório de aquecimento de reserva de um veículo.

[...]»

- 9 O § 6, ponto 15, da Lei de 15 de julho de 2009, que altera a Lei relativa ao imposto sobre a energia (BGBl. 2009 I, p. 1870), alterou, com efeitos a partir de 1 de abril de 2010, o ponto 2 deste § 15, que passou a ter a seguinte redação:

«Os produtos energéticos na aceção do § 4, colocados em livre prática num Estado-Membro e que sejam introduzidos no território fiscal em situações diferentes das referidas no n.º 1, primeiro período, pontos 1 e 2, do presente artigo, estão sujeitos a imposto no momento em que entram na posse do adquirente ou são utilizados pela primeira vez para fins comerciais. Esta regra não se aplica quando os produtos energéticos que entram na posse do adquirente se destinem a outro Estado-Membro e sejam transportados através do território fiscal acompanhados de um documento nos termos do artigo 34.º 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 L 9, p. 12)]. É sujeito passivo aquele que possuir ou utilizar os produtos. [...]»

- 10 O Regulamento de execução da Lei relativa ao imposto sobre a energia (Energiesteuer-Durchführungsverordnung), de 31 de julho de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 1753), na versão do artigo 6.º do Regulamento de 5 de outubro de 2009 (BGBl. 2009 I, p. 3262), define no seu § 41 o conceito de «reservatórios normais» nos termos seguintes:

«Reservatórios normais, na aceção dos § 15, n.º 4, ponto 1, § 16, n.º 1, segundo período, ponto 2, § 21, n.º 1, terceiro período, ponto 1, e § 46, n.º 1, segundo período, da EnergieStG, são:

- 1) os reservatórios fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os veículos a motor de tipo idêntico ao do veículo em questão e que permitem a utilização direta do carburante, tanto para a tração dos veículos como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte;
- 2) os reservatórios fixados com carácter permanente pelo construtor em todos os contentores de tipo idêntico ao do contentor em questão e que permitem a utilização direta do carburante para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos desses contentores especiais durante o transporte.

É irrelevante que o reservatório normal, quando seja composto por mais do que um reservatório de carburante, tenha uma válvula de corte na conduta entre dois reservatórios de carburante.»

Litígio no processo principal e questões prejudiciais

- 11 A Forstmann Transporte é uma empresa alemã de transporte de mercadorias que presta serviços de expedição transitária. Para esse efeito, adquiriu um veículo a motor à Daimler AG, um construtor de camiões. No processo de construção, a Daimler AG montou um reservatório de carburante com capacidade para 780 litros no veículo. Considerando que precisava de modificar o referido veículo, a Forstmann Transporte não encomendou outro reservatório à Daimler AG e o veículo foi-lhe entregue apenas com um reservatório de carburante.
- 12 Para que o veículo construído pela Daimler AG pudesse transportar contentores padronizados e contentores com armações, era necessário instalar suportes para caixas móveis que o construtor não podia fornecer da forma desejada. Consequentemente, a Forstmann Transporte encarregou a R&S

Fahrzeugbau, empresa de carroçaria, de montar esses suportes no veículo. Durante a montagem, a R&S Fahrzeugbau teve de deslocar o reservatório de carburante instalado pela Daimler AG (a seguir «reservatório 1»), pois, sem essa deslocação, os suportes em causa não poderiam ter sido montados.

- 13 Além disso, quando dessa modificação do veículo, a R&S Fahrzeugbau instalou um segundo reservatório de carburante, também com capacidade para 780 litros (a seguir «reservatório 2»), o qual havia sido previamente adquirido à Hoppe Truck-Tanks GmbH & Co. KG. Embora a Forstmann Transporte tivesse podido confiar diretamente a montagem do reservatório 2 à Daimler AG, essa solução não teria sido economicamente rentável, dado que o reservatório 2 também deveria ter sido deslocado no quadro da referida alteração. A Technischen Überwachungsverein (associação de controlo técnico) controlou os reservatórios 1 e 2 do ponto de vista da sua compatibilidade com as regras relativas à admissão à circulação rodoviária de veículos a motor, não tendo emitido nenhuma objeção.
- 14 A Forstmann Transporte abastecia-se regularmente em carburante nos Países Baixos, em razão dos preços vantajosos praticados nesse país. O veículo em causa no processo principal também se abasteceu em gasóleo em Oldenzaal (Países Baixos) em 2 de dezembro de 2009 (495,03 litros para o reservatório 2) e em 14 de fevereiro de 2011 (618,92 litros para o reservatório 1 e 570,50 litros para o reservatório 2). Depois de se ter abastecido em carburante, o condutor atravessou imediatamente a fronteira germano-neerlandesa, antes de prosseguir a sua rota na Alemanha. Este carburante era exclusivamente utilizado para a tração do veículo.
- 15 Em 28 de junho de 2012, a título cautelar, a Forstmann Transporte declarou ao Hauptzollamt os abastecimentos de gasóleo do reservatório 2, a saber, 495,03 litros e 570,50 litros.
- 16 Subsequentemente a esta declaração fiscal, o Hauptzollamt, por aviso de 3 de julho de 2012, exigiu o pagamento de imposto sobre a energia no montante de 501,22 euros referente ao carburante contido no reservatório 2, sendo 232,86 euros relativos ao abastecimento de 2 de dezembro de 2009 e 268,36 euros relativos ao de 14 de fevereiro de 2011. Segundo uma interpretação do direito nacional resultante de jurisprudência do Bundesfinanzhof (Tribunal federal das finanças), o Hauptzollamt considerou que o imposto sobre a energia era devido pela introdução, na Alemanha, do gasóleo contido no reservatório 2, carburante que não estava isento de imposto sobre a energia, pois esse reservatório, instalado no veículo posteriormente à sua construção, não era um reservatório normal dado não ter sido fixado com caráter permanente pelo construtor do chassis.
- 17 Além disso, o Hauptzollamt, por aviso de 19 de setembro de 2012, exigiu o pagamento de imposto sobre a energia no montante de 291,14 euros, referente ao carburante contido no reservatório 1. Segundo a referida interpretação, o Hauptzollamt considerou que o carburante contido no reservatório 1 também não estava isento de imposto sobre a energia, visto que esse reservatório, originalmente instalado pela Daimler AG, também não tinha sido fixado com caráter permanente, dada a sua desmontagem e posterior montagem, pelo construtor do chassis, e não podia, portanto, ser considerado um reservatório normal.
- 18 Depois de ter deduzido recursos gratuitos contra esses avisos, que o Hauptzollamt indeferiu, a Forstmann Transporte interpôs um recurso de anulação dos referidos avisos no Finanzgericht Düsseldorf.
- 19 No seu pedido de decisão prejudicial, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que, tendo em conta a jurisprudência atual do Bundesfinanzhof seguida, no caso em apreço, pelo Hauptzollamt, devia ser negado provimento ao recurso. Com efeito, segundo esta jurisprudência, a isenção referida no § 15, n.º 4, ponto 1, do EnergieStG não é aplicável ao processo principal, dado que o conceito de «reservatórios normais», definido no § 41, primeiro período, ponto 1, do Regulamento de execução da Lei relativa ao imposto sobre a energia, de 31 de julho de 2006, que transpõe o artigo 24.º, n.º 2, primeiro parágrafo, da Diretiva 2003/96, não abrange os reservatórios de carburante que foram

montados por concessionários ou por empresas de carroçaria, incluindo quando o trabalho de montagem é partilhado entre o construtor e a empresa de carroçaria. O órgão jurisdicional de reenvio salienta que, a este respeito, o Bundesfinanzhof considerou que esta última disposição, inspirada nas disposições do direito da União em matéria aduaneira, nomeadamente no artigo 112.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 918/83 do Conselho, de 28 de março de 1983, relativo ao estabelecimento do regime comunitário das franquias aduaneiras (JO L 105, p. 1; EE 02 F9 p. 276), conforme alterado pelo Regulamento (CEE) n.º 1315/88 do Conselho, de 3 de maio de 1988 (JO L 123, p. 2, a seguir «Regulamento n.º 918/83»), podia ser interpretada com referência ao acórdão do Tribunal de Justiça Schoonbroodt (C-247/97, EU:C:1998:586), no que respeita ao conceito de «reservatórios normais» em matéria aduaneira, segundo o qual a isenção prevista neste artigo 112.º, n.º 1, que deve receber uma interpretação estrita, não se pode aplicar aos reservatórios montados pelos concessionários e pelas empresas de carroçaria.

- 20 Contudo, o órgão jurisdicional de reenvio emite dúvidas quanto a esta interpretação do Bundesfinanzhof e interroga-se se o conceito de «construtor» previsto no artigo 24.º, n.º 2, da Diretiva 2003/96 deve ser objeto de interpretação restritiva ou se não será preferível adotar uma interpretação extensiva, que permita abranger igualmente as empresas de carroçaria e os concessionários. Considera que esta última interpretação poderia ser justificada pela finalidade do artigo 24.º, n.º 2, desta diretiva, conforme resulta do décimo nono considerando da Diretiva 94/74. A este respeito, salienta que este considerando está relacionado com o artigo 8.ºA da Diretiva 92/81, que foi substituído pelo referido artigo 24.º, objeto de interpretação extensiva pelo Tribunal de Justiça no seu acórdão Meiland Azewijn (C-292/02, EU:C:2004:499). Em contrapartida, segundo o órgão jurisdicional de reenvio, a interpretação restritiva que foi feita pelo Bundesfinanzhof baseia-se no acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586), que tinha por objeto o Regulamento n.º 918/83, o qual, como o Tribunal de Justiça declarou no acórdão Meiland Azewijn (EU:C:2004:499), prosseguia uma finalidade diferente das disposições respeitantes ao imposto sobre o consumo pertinentes no processo principal. Além disso, o órgão jurisdicional de reenvio salienta que uma interpretação extensiva do referido conceito poderia igualmente justificar-se tendo em conta as condições reais de produção dos camiões, na qual participam várias empresas com o fim de equipar os veículos de acordo com as exigências técnicas e/ou económicas próprias a cada um desses veículos.
- 21 O órgão jurisdicional de reenvio precisa que, admitindo que o conceito de «construtor» deva ser objeto de interpretação extensiva, há que determinar em que sentido deve ser interpretado o requisito segundo o qual o artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, abrange os veículos a motor «de tipo idêntico». Com efeito, segundo este órgão jurisdicional, um processo de fabrico em várias etapas, que respeite as exigências técnicas e/ou económicas próprias a cada um dos veículos, exclui logicamente a produção em série de certos tipos de veículos.
- 22 Nestas condições, o Finanzgericht Düsseldorf decidiu suspender a instância e submeter ao Tribunal de Justiça as questões prejudiciais seguintes:
- «1) Deve o conceito de ‘construtor’, na aceção do artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva [2003/96/CE], ser interpretado no sentido de que também abrange empresas de carroçaria e os concessionários se, no processo de fabrico de um veículo a motor, aquelas ou estes tiverem instalado o reservatório de [carburante] e esse processo de fabrico tiver sido, por motivos técnicos e/ou económicos, realizado por várias empresas independentes, com divisão de tarefas?
 - 2) Em caso de resposta afirmativa à primeira questão: nestes casos, como deve ser interpretado o requisito do artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva [2003/96/CE] segundo o qual devem estar em causa veículos a motor ‘de tipo idêntico’?»

Quanto às questões prejudiciais

- 23 Com as suas duas questões, que há que examinar em conjunto, o órgão jurisdicional de reenvio pergunta, em substância, se o conceito de «reservatórios normais», referido no artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, deve ser interpretado no sentido de que exclui os reservatórios fixados com caráter permanente nos veículos automóveis utilitários destinados ao fornecimento direto de carburante a esses veículos, quando esses reservatórios foram instalados por uma pessoa diferente do construtor.
- 24 A título preliminar, como observa o advogado-geral no n.º 41 das suas conclusões, há que salientar que, no contexto económico e técnico atual, é prática corrente que o fabrico dos veículos utilitários se faça em várias etapas, limitando-se o construtor a fabricar o chassis e a cabine, sendo a parte restante realizada por empresas especializadas. O mesmo princípio se aplica aos reservatórios de carburante. Assim, os construtores não propõem um tipo único de reservatório para cada tipo de veículo, mas diferentes reservatórios consoante a utilização prevista do veículo, o mercado a que o mesmo se destina ou ainda a vontade do cliente. É assim possível, como se verificou no processo principal, que o reservatório não seja instalado pelo construtor, mas por um terceiro numa etapa posterior do processo de fabrico do veículo.
- 25 Nestas condições, é muito difícil, ou mesmo impossível, determinar se um dado reservatório faz efetivamente parte da categoria dos reservatórios «fixados com caráter permanente pelo construtor em todos os veículos a motor de tipo idêntico ao do veículo em questão», como resulta da formulação da definição do conceito de «reservatórios normais», referida no artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96. É também possível que, em relação a um determinado tipo de veículo, nenhum reservatório corresponda a esta definição e que, por consequência, os utilizadores desse veículo sejam excluídos do benefício da isenção prevista no artigo 24.º desta diretiva.
- 26 Contudo, segundo jurisprudência constante do Tribunal de Justiça, para interpretar uma disposição do direito da União, deve atender-se não só aos seus termos mas também ao seu contexto e aos objetivos prosseguidos pela regulamentação em que se integra (v., nomeadamente, acórdão Feltgen e Bacino Charter Company, C-116/10, EU:C:2010:824, n.º 12 e jurisprudência referida). Do mesmo modo, quando uma disposição do direito da União possa ser objeto de várias interpretações, deve dar-se prioridade à que é adequada a salvaguardar o seu efeito útil (v. acórdão Lassal, C-162/09, EU:C:2010:592, n.º 51 e jurisprudência referida).
- 27 Os objetivos prosseguidos pela disposição em causa são enunciados no décimo nono considerando da Diretiva 94/74, segundo o qual a isenção do imposto especial de consumo num Estado-Membro do carburante introduzido no consumo noutro Estado-Membro e contido nos depósitos dos veículos automóveis é concedida «a fim de não entravar a livre circulação das pessoas e dos bens e de não dar origem a duplas tributações».
- 28 Para este efeito, o legislador da União previu que, em exceção à regra geral visada no artigo 7.º da 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 L 76, p. 1), segundo a qual um produto sujeito a imposto de consumo introduzido no consumo num Estado-Membro e detido para fins comerciais noutro Estado-Membro está sujeito a imposto nesse outro Estado-Membro, os produtos energéticos sob a forma de carburante contido nos reservatórios dos veículos utilitários estão sujeitos a tributação no Estado-Membro em que o referido carburante foi introduzido no consumo. Com efeito, a obrigação de declarar a cada passagem de uma fronteira interna a quantidade de carburante contida nos reservatórios do veículo e a necessidade de pedir, em seguida, para evitar a dupla tributação, o reembolso do imposto de consumo no Estado-Membro de aquisição do carburante constituiriam um obstáculo importante ao transporte rodoviário entre os

Estados-Membros e, por conseguinte, um entrave às trocas no mercado interno. Assim, o artigo 24.º da Diretiva 2003/96 visa impedir este entrave e assegurar a livre circulação ao mesmo tempo que assegura a proteção dos interesses fiscais legítimos dos Estados-Membros.

- 29 A fim de garantir este objetivo, não é necessário saber se o reservatório de carburante foi fixado permanentemente no veículo em causa pelo construtor ou por um terceiro. Em contrapartida, como salientou o advogado-geral nos n.ºs 32 e 47 das suas conclusões, importa saber se o reservatório serve para o abastecimento direto do veículo em carburante, para a sua tração e, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou outros sistemas.
- 30 Esta análise é corroborada pelo segundo parágrafo do artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, segundo o qual «[se consideram] igualmente reservatórios normais os reservatórios de gás instalados em veículos a motor». Com efeito, esses reservatórios de gás não são normalmente fixados pelos construtores e são ainda menos montados «em todos os veículos a motor de tipo idêntico», pois, originariamente, os veículos a motor não são habitualmente movidos a gás mas sim graças a um carburante derivado do petróleo. Assim, os reservatórios a gás são geralmente instalados por empresas especializadas, independentes dos construtores.
- 31 Esta precisão resultante do dito segundo parágrafo reflete a vontade de o legislador definir de maneira ampla o conceito de «reservatórios normais» para que os utilizadores de veículos equipados de reservatórios a gás não sejam injustamente excluídos do benefício da isenção prevista no artigo 24.º da Diretiva 2003/96. Embora seja verdade, como salienta o advogado-geral no n.º 49 das suas conclusões, que, numa época em que os reservatórios para gasolina ou gasóleo eram normalmente montados em série, esta flexibilidade podia limitar-se aos reservatórios de gás, não é menos verdade que, no contexto económico e técnico atual da construção de veículos por etapas, a mesma não seria suficiente. Por isso, se a referida diretiva prevê expressamente que o gás contido nos reservatórios fixados por terceiros pode beneficiar da isenção em causa, pelas mesmas razões a gasolina ou o gasóleo contidos nesses reservatórios devem poder beneficiar da mesma isenção.
- 32 Daqui resulta que, à semelhança do que o Tribunal de Justiça decidiu no n.º 41 do acórdão Meiland Azewijn (EU:C:2004:499) acerca do artigo 8.ºA da Diretiva 92/81, o artigo 24.º da Diretiva 2003/96 deve ser objeto de interpretação extensiva. Em especial, o conceito de «reservatórios normais» referido nesse artigo 24.º, n.º 2, não pode ser interpretado no sentido de que exclui os reservatórios fixados com caráter permanente nos veículos automóveis utilitários destinados ao fornecimento direto de carburante a esses veículos, quando esses reservatórios foram instalados por uma pessoa diferente do construtor.
- 33 Por outro lado, contrariamente ao que sustenta o Hauptzollamt, esta conclusão não é contrária ao acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586). Com efeito, há que recordar, a este respeito, que, no processo que deu origem a este último acórdão, o Tribunal de Justiça não interpretou uma disposição de uma diretiva relativa à tributação dos produtos energéticos no mercado interno, como o artigo 24.º da Diretiva 2003/96, mas, através da legislação belga em causa, uma disposição do Regulamento n.º 918/83 em matéria aduaneira. Ora, estes diplomas prosseguem objetivos diferentes (v., neste sentido, acórdão Meiland Azewijn, EU:C:2004:499, n.º 40).
- 34 Além disso, embora seja verdade que o Tribunal de Justiça afirmou, no n.º 20 do acórdão Schoonbroodt (EU:C:1998:586), que «as definições de ‘reservatórios normais’ constantes das diferentes disposições que podem ser relevantes não apresentam divergências significativas no contexto do processo principal», não é menos verdade que a argumentação adotada pelo Tribunal de Justiça nesse acórdão tem como base a sua jurisprudência em matéria aduaneira e não a finalidade de uma disposição adotada no quadro do mercado interno.

- 35 Tendo em conta a totalidade das considerações que precedem, há que responder às questões prejudiciais que o conceito de «reservatórios normais», referido no artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da Diretiva 2003/96, deve ser interpretado no sentido de que não exclui os reservatórios fixados com carácter permanente nos veículos automóveis utilitários destinados ao fornecimento direto de carburante a esses veículos, quando esses reservatórios foram instalados por uma pessoa diferente do construtor, na medida em que os referidos reservatórios permitam a utilização direta do carburante tanto para a tração dos referidos veículos como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte.

Quanto às despesas

- 36 Revestindo o processo, quanto às partes na causa principal, a natureza de incidente suscitado perante o órgão jurisdicional nacional, 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 (Segunda Secção) declara:

O conceito de «reservatórios normais», referido no artigo 24.º, n.º 2, primeiro travessão, da 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, deve ser interpretado no sentido de que não exclui os reservatórios fixados com carácter permanente nos veículos automóveis utilitários destinados ao fornecimento direto de carburante a esses veículos, quando esses reservatórios foram instalados por uma pessoa diferente do construtor, na medida em que os referidos reservatórios permitam a utilização direta do carburante tanto para a tração dos referidos veículos como, se for caso disso, para o funcionamento dos sistemas de refrigeração ou de outros equipamentos durante o transporte.

Assinaturas