

Causa C-100/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

26 febbraio 2020

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

19 novembre 2019

Ricorrente e ricorrente in cassazione:

XY

Resistente e resistente in cassazione:

Hauptzollamt B

(omissis)

BUNDESFINANZHOF

ORDINANZA

Nella causa

XY

ricorrente e ricorrente in cassazione

procuratore alle liti:

A

contro

Hauptzollamt B

resistente e resistente in cassazione

per imposta sull'energia elettrica – interessi su importi oggetto di rimborso

all'udienza del 19 novembre 2019, la Settima Sezione

così ha deliberato:

Dispositivo

1. Si sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale: **[Or. 2]**

Se, a norma del diritto dell'Unione, debbano essere applicati interessi su un credito derivante dal rimborso di un'imposta sull'energia elettrica indebitamente accertata, quando l'accertamento di un importo inferiore a titolo di detta imposta era giustificato dallo sgravio fiscale facoltativo ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (direttiva 2003/96), e l'accertamento dell'imposta per un importo eccessivo era imputabile unicamente a un errore in sede di applicazione al caso controverso della disposizione nazionale emanata ai fini del recepimento dell'articolo succitato.

2. (omissis).

Motivi

I.

- 1 La ricorrente e ricorrente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente»), un'industria manifatturiera, traeva dalla rete di distribuzione corrente alternata non assoggettata ad imposta e la immetteva all'interno di accumulatori. Nella sua dichiarazione ai fini dell'imposta sull'energia elettrica per l'anno 2010, essa dichiarava detti volumi di elettricità come autoconsumo e optava per l'aliquota d'imposta ridotta ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 3, dello Stromsteuergesetz nella versione del 19 dicembre 2008 (legge relativa all'imposta sull'elettricità; in prosieguo: lo «StromStG», Bundesgesetzblatt I 2008, 2794). Tuttavia, il resistente e resistente in cassazione (Hauptzollamt, Ufficio doganale centrale; in prosieguo: l'«Ufficio doganale») assoggettava a imposizione detti volumi di elettricità applicando l'aliquota d'imposta ordinaria ed emetteva un avviso di accertamento dell'imposta sull'elettricità che si discostava dalla relativa dichiarazione. La ricorrente proponeva ricorso avverso detto avviso. Per l'anno 2010 la ricorrente versava acconti mensili relativi all'imposta sull'energia elettrica.
- 2 Dopo che era stata accertata, nell'ambito di un procedimento giudiziario concernente l'anno 2006, l'applicabilità dell'aliquota d'imposta ridotta ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG, l'Ufficio doganale modificava anche l'accertamento dell'imposta sull'energia elettrica per l'anno 2010 e assoggettava

quindi a imposizione ridotta anche i volumi di elettricità immessa negli accumulatori nel corso di detto anno.

- 3 Nel dicembre 2014 la ricorrente chiedeva l'applicazione di interessi sull'imposta sull'energia elettrica rimborsata per l'anno civile 2010, domanda questa respinta dell'Ufficio doganale.
- 4 Il Finanzgericht (Tribunale tributario) dichiarava che la ricorrente non aveva diritto alla richiesta applicazione di interessi né in forza del diritto nazionale, né in forza del diritto dell'Unione. L'imposta sull'energia elettrica rimborsata non dovrebbe essere assoggettata a interessi a norma del diritto dell'Unione, in quanto il consumo di elettricità ai fini dell'alimentazione degli accumulatori non rientrerebbe neppure nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96/CE del [Or. 3] Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità; in prosieguo: la «direttiva 2003/96» (GU L 283, pag. 51, nella versione modificata dalla direttiva 2004/75/CE del Consiglio, del 29 aprile 2004, che modifica la direttiva 2003/96/CE per quanto riguarda la possibilità che Cipro applichi ai prodotti energetici e all'elettricità esenzioni o riduzioni temporanee dei livelli di tassazione, GU L 157, pag. 100). A prescindere da quanto precede, lo sgravio fiscale indebitamente negato alla ricorrente sarebbe meramente facoltativo in base al diritto dell'Unione e il diritto de quo non prevedrebbe, al riguardo, alcuna prescrizione imperativa.
- 5 Avverso detta sentenza la ricorrente proponeva ricorso in cassazione («Revision»). A suo parere, in base alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») sarebbero da rimborsare non soltanto le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione, ma anche eventuali svantaggi in termini di interessi, regola questa che varrebbe anche in caso di applicazione di sgravi fiscali facoltativi. Inoltre, il processo di carica di una batteria sarebbe un processo reversibile che non potrebbe essere comparato con un processo di produzione elettrolitico, come presupposto dall'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96 e dall'articolo 9a, paragrafo 1, punto 1, dello StromStG.

II.

- 6 La Sezione adita sospende il procedimento relativo al ricorso per cassazione («Revision») dinanzi ad essa pendente (omissis) e sottopone alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, la seguente questione pregiudiziale:
- 7 Se, a norma del diritto dell'Unione, debbano essere applicati interessi su un credito derivante dal rimborso di un'imposta sull'energia elettrica indebitamente accertata, quando l'accertamento di un importo inferiore a titolo di detta imposta era giustificato dallo sgravio fiscale facoltativo ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96/CE e l'accertamento dell'imposta per un

importo eccessivo era imputabile unicamente a un errore in sede di applicazione al caso controverso della disposizione nazionale emanata ai fini del recepimento dell'articolo succitato.

III.

8 A parere della Sezione adita, la definizione della controversia dipende dalle disposizioni della direttiva 2003/96, la cui interpretazione solleva dubbi rilevanti ai fini della decisione nel caso di specie:

9 Diritto dell'Unione applicabile:

Articolo 2 della direttiva 2003/96: **[Or. 4]**

1. (...)

2. La presente direttiva si applica altresì:

all'elettricità di cui al codice NC 2716.

3. (...)

4. La presente direttiva non si applica:

a) (...)

b) ai seguenti usi dei prodotti energetici e dell'elettricità:

– (...)

– (...)

– Elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici;

(...)

10 Articolo 17 della direttiva 2003/96:

1. A condizione che i livelli minimi di tassazione previsti nella presente direttiva siano rispettati in media per ciascuna impresa, gli Stati membri possono applicare sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c) e di elettricità nei seguenti casi:

a) a favore delle imprese a forte consumo di energia. (...)

2. Nonostante l'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità definiti

all'articolo 2, se utilizzati da un'impresa a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1.

3. Nonostante l'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino al 50 % dei livelli minimi previsti dalla presente direttiva ai prodotti energetici e all'elettricità definiti all'articolo 2, se utilizzati dalle imprese di cui all'articolo 11 che non sono imprese a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1.

- 11 Articolo 1 della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE – direttiva 2008/118 – (GU L 9, pag. 12):

1. La presente direttiva stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo dei seguenti prodotti («prodotti sottoposti ad accisa»):

a) prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva 2003/96/CE;

(...) [Or. 5]

- 12 Diritto nazionale applicabile:

Articolo 3 dello StromStG; Aliquota d'imposta:

L'imposta ammonta a EUR 20,50 per megawatt/ora.

Articolo 9 dello StromStG; Esenzioni fiscali, sgravi fiscali:

Da (1) a (2a) (...)

(3) All'elettricità è applicata (...) un'aliquota d'imposta ridotta di EUR 12,30 per megawatt/ora quando è prelevata da imprese manifatturiere o da aziende del settore agricolo e forestale per finalità aziendali e non è esente da imposta a norma del paragrafo 1.

Da (4) a (8) (...)

IV.

- 13 L'analisi giuridica del caso controverso solleva taluni dubbi sotto il profilo del diritto dell'Unione. Tale analisi è incentrata sulla questione se, a norma della giurisprudenza della Corte, un diritto al rimborso dell'imposta sull'energia elettrica debba essere assoggettato a interessi qualora esso si fondi sull'applicazione, da parte di uno Stato membro, di uno sgravio fiscale facoltativo.
- 14 1. Nel caso controverso (concernente l'anno 2010) l'imposta sull'energia elettrica è sorta in ragione del prelievo della corrente alternata dalla rete di distribuzione, poiché, all'interno degli accumulatori, la corrente veniva trasformata in energia

chimica e quindi consumata. Detto consumo di elettricità è soggetto a un'aliquota d'imposta ridotta di EUR 12,30 per megawatt/ora ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG e non all'aliquota d'imposta ordinaria di EUR 20,50 per megawatt/ora di cui all'articolo 3 di detta legge. Si tratta infatti di un prelievo di elettricità da parte di un'impresa manifatturiera per finalità aziendali. Per quanto riguarda i prelievi di elettricità intervenuti nell'anno 2006 tale circostanza è stata accertata mediante provvedimento giudiziale passato in giudicato.

- 15 Nel caso controverso, il diritto a rimborso dell'imposta sull'energia elettrica versata in eccesso trae origine dal fatto che, in un primo momento, l'Ufficio doganale aveva indebitamente applicato ai volumi di elettricità consumati l'aliquota d'imposta ordinaria, violando così la disposizione nazionale di cui all'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG, che agevola fiscalmente le imprese manifatturiere.
- 16 2. Tuttavia, a norma dell'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG, l'applicazione di un'aliquota d'imposta ridotta per l'elettricità prelevata dalla rete di distribuzione da un'impresa manifatturiera per finalità aziendali si fonda anche sull'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96. Infatti, è la disposizione di cui trattasi a consentire agli Stati membri **[Or. 6]** di riconoscere alle imprese a forte consumo di energia uno sgravio fiscale. Pertanto il giudice del rinvio si chiede se l'Ufficio doganale, avendo accertato in un primo momento un importo eccessivo dell'imposta nei confronti della ricorrente, abbia violato non soltanto il diritto nazionale, ma anche il diritto dell'Unione. In tale contesto, la Sezione adita muove dall'assunto secondo cui l'immissione di elettricità negli accumulatori non costituisce elettrolisi ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96, la quale non rientrerebbe a priori nell'ambito di applicazione della direttiva de qua. Tale circostanza troverebbe conferma nella decisione di esecuzione (UE) 2016/2266 del Consiglio, del 6 dicembre 2016, che autorizza i Paesi Bassi ad applicare un'aliquota d'imposta ridotta sull'energia elettrica erogata alle stazioni di ricarica dei veicoli elettrici (GU L 342, pag. 30). Tale decisione non si sarebbe resa necessaria se la ricarica di accumulatori dovesse essere considerata come elettrolisi e fosse così comunque esclusa dall'ambito di applicazione della direttiva 2003/96.
- 17 Con la sentenza del 18 gennaio 2017, IRCCS – Fondazione Santa Lucia (C-189/15, EU:C:2017:17) (omissis), la Corte, pronunciandosi sulla portata dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, ha stabilito che dai considerando 9 e 11 della direttiva di cui trattasi risulta che la stessa si propone di lasciare agli Stati membri un certo margine per definire e attuare politiche adeguate ai rispettivi contesti nazionali e che la scelta dei regimi da applicare in relazione all'attuazione della direttiva in parola spetta a ciascuno degli Stati membri. Ne discende che gli Stati membri sono liberi di limitare il beneficio di sgravi fiscali a favore di imprese a forte consumo di energia alle imprese di uno o di più settori industriali.

- 18 A parere della Sezione adita, in sede di attuazione dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, gli Stati membri godrebbero di un margine di discrezionalità non solo in relazione alla definizione della cerchia delle imprese beneficiarie, ma anche sotto il profilo del livello di aliquote d'imposta, purché quest'ultimo non scenda al di sotto di eventuali livelli minimi fissati dal diritto dell'Unione. Infatti, solo in tal modo è possibile dare attuazione ai motivi che il legislatore della direttiva ha esplicitato nell'ambito dei succitati considerando.
- 19 Pertanto, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 introduce uno sgravio fiscale facoltativo che gli Stati membri sono liberi di riconoscere ai soggetti passivi. Non sussiste quindi un obbligo di agevolare fiscalmente le imprese a forte consumo di energia. Sul punto l'articolo 17 della direttiva 2003/96 si differenzia dagli sgravi d'imposta obbligatori di cui all'articolo 14 della direttiva 2003/96, che gli Stati membri sono tenuti necessariamente a concedere e di cui un soggetto passivo può direttamente avvalersi in caso di mancato tempestivo **[Or. 7]** recepimento nel diritto nazionale [sentenza della Corte del 7 marzo 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168 (omissis)].
- 20 3. Ne scaturisce la questione se un diritto al rimborso dell'imposta sull'energia elettrica fondato su uno sgravio fiscale (solo) facoltativo [nella specie, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96] debba maturare interessi al pari del diritto al rimborso dell'imposta sull'energia elettrica in ragione di un'esenzione o di uno sgravio d'imposta obbligatori.
- 21 a) Secondo la giurisprudenza della Corte, qualora uno Stato membro abbia prelevato tributi in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo del tributo indebitamente riscosso, ma altresì degli importi pagati allo Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale tributo. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di denaro a seguito dell'esigibilità anticipata del tributo [sentenze della Corte del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 25 (omissis); del 27 settembre 2012, Zuckerfabrik Jülich, C-113/10, C-147/10 e C-234/10, EU:C:2012, 591, punto 65 (omissis); del 18 aprile 2013, Irimie, C-565/11, EU:C:2013:250, punto 21 (omissis); del 15 ottobre 2014, Nicula, C-331/13, EU:C:2014:2285, punto 28, GU 2014, C 462, pag. 7, e del 18 gennaio 2017, Wortmann, – C-365/15, EU:C;2017:19, punti 37 e segg. (omissis)].
- 22 Pertanto, dal diritto dell'Unione si può ricavare il principio secondo cui gli Stati membri sono tenuti a rimborsare le imposte rimosse in violazione del diritto dell'Unione maggiorate di interessi. In tale contesto, in assenza di disciplina dell'Unione, spetta all'ordinamento giuridico interno dello Stato membro stabilire i requisiti in presenza dei quali gli interessi devono essere corrisposti, segnatamente per quanto riguarda l'aliquota degli interessi medesimi e le loro modalità di calcolo. Tali requisiti devono rispettare i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire, non devono essere meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi di natura interna né essere congegnati in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico

dell'Unione [sentenze della Corte Littlewoods Retail e a., EU:C:2012:478, (omissis) punti 26 e seg.; Zuckerfabrik Jülich, EU:C:2012, 591, punti 61 e 66, (omissis); Irimie, EU:C:2013:250, punti 22 e seg., (omissis); Nicula, EU:C:2014:2285, punti 28, GU 2014, C 462, pag. 7, e del 6 ottobre 2015, Tarsia., C-69/14, EU:C:2015:662, punto 25, (omissis)]. **[Or. 8]**

- 23 Il fatto che la direttiva 2003/96 rappresenti un atto dell'Unione che richiede una previa trasposizione nel diritto nazionale non osta, di per sé, al riconoscimento di interessi sull'imposta sull'energia elettrica rimborsata. Infatti, con la sentenza Littlewoods Retail e a. [EU:C:2012:478, (omissis) punti 26 e seg.], proprio in tale circostanza la Corte non ha ravvisato un motivo di esclusione del diritto a interessi [sul diritto al pagamento di interessi di mora in relazione all'imposta sul valore aggiunto versata in eccesso; v. anche sentenza della Corte del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română, C-431/12, EU:C:2013:686 (omissis)].
- 24 b) Il giudice del rinvio è propenso a negare una violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione qualora il diritto al rimborso dell'imposta derivi da un'errata applicazione di norme di diritto nazionale che uno Stato membro ha emanato avvalendosi di un margine di discrezionalità e di un'indicazione facoltativa del diritto dell'Unione.
- 25 Dalla giurisprudenza della Corte emerge che la portata del margine di discrezionalità di cui dispongono gli Stati membri per il recepimento, nel diritto nazionale, di un'eccezione o di una limitazione deve essere valutata caso per caso, in funzione, in particolare, del tenore letterale di detta disposizione [v. sentenza della Corte del 29 luglio 2019, Spiegel Online, C-516/17, EU:C:2019:625, punto 25 (omissis)].
- 26 Tuttavia, l'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 contiene mere indicazioni quanto alla definizione di imprese a forte consumo di energia. La scelta se prevedere o meno un'aliquota d'imposta ridotta per le imprese a forte consumo di energia è rimessa però agli Stati membri. A ciò si aggiunge che, nel caso controverso, non è in discussione il corretto recepimento dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 nel diritto nazionale. Nella specie, l'Ufficio doganale ha invece accertato ab origine un importo troppo elevato a titolo di imposta sull'energia elettrica in quanto aveva indebitamente negato la sussistenza dei presupposti per il riconoscimento dell'aliquota d'imposta ridotta di cui all'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG.
- 27 Inoltre, la concessione di un'aliquota d'imposta ridotta ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 per le imprese a forte consumo di energia implica una deroga rispetto all'armonizzazione dell'imposta sull'energia elettrica, dal momento che la decisione se e in che misura ammettere una siffatta agevolazione nelle proprie disposizioni nazionali è rimessa agli Stati membri. Pertanto, il legislatore dell'Unione riconosce in quest'ambito un peso meno determinante al buon funzionamento del mercato interno che dovrebbe essere garantito, segnatamente, mediante l'introduzione di livelli minimi di tassazione

vincolanti nella direttiva 2003/96 [v. a esempio sentenza del 2 giugno 2016, ROZ-SWIT, C-418/14, EU:C:2016:400, punto 32, (omissis) in merito alla fissazione di **[Or. 9]** livelli minimi di tassazione e che richiama i considerando 3 e 4 della direttiva 2003/96].

- 28 A prescindere dalle susesposte considerazioni, relative al diritto dell'Unione, l'accertamento dell'imposta in misura eccessiva si fondava, nel caso di specie, non su un tardivo recepimento del diritto dell'Unione, bensì su un'errata applicazione del diritto nazionale emanato avvalendosi di un margine di discrezionalità riconosciuto dal diritto dell'Unione.
- 29 c) Tuttavia, vi sono anche argomenti che depongono a favore, nel caso di specie, del riconoscimento di un diritto ad interessi.
- 30 Anzitutto, il margine di discrezionalità degli Stati membri in materia di agevolazione fiscale delle imprese a forte consumo di energia è stato previsto dall'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96. Pertanto, il fondamento dell'aliquota ridotta per l'imposta sull'energia elettrica non è insito unicamente nell'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG, ma, in definitiva, anche nel diritto dell'Unione.
- 31 Come risulta anche dall'articolo 2, paragrafo 2, della direttiva 2003/96 e dall'articolo 1, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2008/118/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, relativa al regime generale delle accise e che abroga la direttiva 92/12/CEE (direttiva 2008/118), in linea di principio, ai sensi dell'articolo 5 della direttiva 2008/118, le imposte sull'elettricità sono state armonizzate nel territorio della Comunità. Se, a differenza di quanto accade per sgravi o esenzioni fiscali obbligatorie, sui diritti a rimborso riconosciuti in ragione di sgravi fiscali facoltativi non fossero riconosciuti interessi si avrebbe una disparità di trattamento. Tuttavia, si pone la questione se fondamenti giuridici diversi all'interno del diritto dell'Unione giustifichino una disparità di trattamento in sede di riconoscimento degli interessi sul rimborso, tanto più che ciò non comporta alcuna differenza per i soggetti passivi. Infatti, in entrambi i casi, questi ultimi non possono disporre dell'eccedenza versata a titolo di imposta.
- 32 Inoltre, il diniego di un diritto a interessi, sancito a livello di normativa dell'Unione per i rimborsi riconosciuti in forza di sgravi fiscali facoltativi, implicherebbe che gli interessi potrebbero essere poi riconosciuti soltanto in forza delle diverse disposizioni nazionali.