

Causa C-833/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

31 dicembre 2021

Giudice del rinvio:

Audiencia Nacional

Data della decisione di rinvio:

14 dicembre 2021

Ricorrente:

Endesa Generación, S. A.

Resistente:

Tribunal Económico Administrativo Central

Oggetto del procedimento principale

Accertamento dell'imposta sul carbone gravante sul consumo dello stesso per la produzione di energia elettrica.

Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale

Domanda di interpretazione, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, della nozione di «motivi di politica ambientale» contenuta nell'articolo 14, 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], con riferimento all'imposta spagnola sul carbone utilizzato per la generazione di elettricità.

Questioni pregiudiziali

1) Se la normativa nazionale spagnola che istituisce un'imposta sul carbone destinato alla produzione di elettricità sia compatibile con l'articolo 14, paragrafo

1, lettera a), della direttiva 2003/96/CE, quando, pur dichiarando che il suo obiettivo è la protezione dell'ambiente, tale finalità non si riflette nella struttura dell'imposta e il gettito viene destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico.

2) Se si possa considerare che l'obiettivo ambientale si traduce nella struttura dell'imposta per il fatto che le aliquote fiscali sono stabilite con riferimento al potere calorifico del carbone utilizzato nella generazione di elettricità.

3) Se la finalità ambientale è raggiunta per il solo fatto che sono stabilite imposte su determinati prodotti energetici non rinnovabili e l'uso di quelli ritenuti meno dannosi per l'ambiente non è soggetto a tassazione.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2003/96/CE, del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità

Ai sensi del considerando 2 di tale direttiva, essa intende assoggettare a tassazione minima l'elettricità e i prodotti energetici per il buon funzionamento del mercato interno.

L'elettricità viene tassata sulla base del consumo complessivo, cosicché l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva stabilisce che gli Stati membri esentano dalla tassazione «i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa». Lo stesso paragrafo consente agli Stati membri di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella direttiva.

Giurisprudenza della Corte.

Nella sentenza del 7 marzo 2018, C-31/17, Cristal Union, la Corte si è pronunciata sull'obbligatorietà delle esenzioni previste nell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 e ha dichiarato quanto segue:

«25 Giacché, dunque, l'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 enuncia in maniera tassativa le esenzioni obbligatorie che gli Stati membri sono tenuti a riconoscere nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (...), le sue disposizioni non possono essere interpretate in modo estensivo, perché altrimenti si priverebbe la tassazione armonizzata istituita dalla direttiva in parola di qualsiasi effetto utile.

26 Ciò posto, come già dichiarato dalla Corte, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, là dove impone agli Stati membri l'obbligo di esentare dalla tassazione prodotti energetici utilizzati per la

produzione di elettricità, prevede un obbligo preciso e incondizionato, cosicché la menzionata disposizione conferisce ai singoli il diritto di avvalersene dinanzi ai giudici nazionali (...).

27 Inoltre, va osservato che, quando il legislatore dell'Unione ha inteso consentire agli Stati membri di derogare a tale regime di esenzione obbligatoria, lo ha previsto in modo esplicito, rispettivamente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, secondo cui questi ultimi hanno la facoltà di tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale, e all'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, della medesima direttiva, in forza del quale gli Stati membri che esonerano l'elettricità prodotta dai piccoli produttori di elettricità devono tassare i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità».

Con riferimento alle condizioni che un'imposta deve soddisfare per avere una finalità specifica, come il soddisfacimento di motivi di politica ambientale, la sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, richiamando l'identica nozione contenuta nell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, afferma quanto segue:

«37 Per quanto riguarda la prima delle menzionate condizioni, che è la sola ad essere contemplata dalle questioni poste, dalla giurisprudenza della Corte risulta che una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 è una finalità che non sia puramente di bilancio (...).

41 Affinché la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta che grava sui prodotti soggetti ad accisa consenta di considerare che tale imposta persegue una finalità specifica ai sensi della medesima disposizione, è necessario che l'imposta in questione miri, di per se stessa, a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, e quindi che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la predetta finalità specifica (...).

42 In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava su prodotti soggetti ad accisa può essere considerata perseguire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale imposta sia concepita, quanto alla sua struttura, segnatamente riguardo alla materia imponibile o all'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti nel senso di consentire la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (...).

Disposizioni di diritto nazionale invocate

Ley 22/2005, de 18 de noviembre (legge 22/2005, del 18 novembre)

Tale legge recepisce la direttiva 2003/96/CE nel diritto spagnolo e istituisce l'imposta sul carbone attraverso la modifica della ley 38/1992, de 28 de

diciembre, de impuestos especiales (legge 38/1992, del 28 dicembre, sulle imposte speciali), introducendo il titolo III «Imposta speciale sul carbone».

Il fatto generatore d'imposta consiste nell'immissione in consumo del carbone, sebbene l'articolo 79, paragrafo 3, della legge 38/1992 esentasse dall'imposta le operazioni che costituivano immissione in consumo del carbone quando comportavano l'uso dello stesso nella produzione di energia elettrica e nella cogenerazione di elettricità e calore.

La base imponibile dell'imposta è costituita dalla potenza energetica del carbone oggetto delle operazioni imponibili, espressa in gigajoule, e l'aliquota era pari a EUR 0,15 per gigajoule.

Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética Legge 15/2012, del 27 dicembre, recante misure fiscali per la sostenibilità energetica

Tale legge ha abolito l'esenzione, prevista dall'articolo 79, paragrafo 3, della legge 38/1992, del consumo di carbone utilizzato per la produzione di energia elettrica e la cogenerazione di elettricità e calore.

Parimenti, tale legge ha stabilito un'aliquota di 0,65, anche se, successivamente e con il Real Decreto ley 9/2013, de 12 de julio, por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (regio decreto-legge n. 9/2013, del 12 luglio, sull'adozione di misure urgenti volte a garantire la stabilità finanziaria del sistema elettrico), è stata introdotta un'aliquota ridotta di 0,15 per gigajoule per il carbone destinato a usi con fini professionali purché non utilizzato in processi di cogenerazione e generazione diretta o indiretta di elettricità. Detto regio decreto ha disciplinato la tassazione delle forniture di carbone destinato a essere utilizzato in un impianto di cogenerazione di elettricità ed energia termica utile, applicando le suddette aliquote d'imposta in base alla percentuale di carbone da imputare alla produzione di elettricità misurata ai terminali degli alternatori e all'energia termica utile, adeguandosi pertanto alla giurisprudenza della Corte su tale punto.

La seconda disposizione aggiuntiva «costi del sistema elettrico» della legge 15/2012 dispone che nelle leggi di bilancio annuale dello Stato viene destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico di cui alla Ley 54/1997, de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico (legge 54/1997, del 27 novembre, sul settore elettrico), un importo pari alla somma i) dell'importo stimato del gettito annuo spettante allo Stato derivante dalle imposte e dai canoni previsti da tale legge e ii) gli introiti stimati derivanti dalla vendita all'asta delle quote di emissioni di gas a effetto serra, fino a un massimo di EUR 500 milioni.

Con riferimento all'obiettivo della legge 15/2012, il preambolo della stessa recita quanto segue: «[l]a presente legge è volta ad armonizzare il nostro sistema tributario con un uso più efficiente e rispettoso dell'ambiente e con la

sostenibilità, valori ai quali è ispirata la presente riforma tributaria e, come tale, in linea con i principi fondamentali che disciplinano la politica fiscale, energetica e, ovviamente, ambientale dell'Unione europea.

Nella società attuale, il crescente impatto della produzione e del consumo di energia sulla sostenibilità ambientale richiede un quadro normativo e regolamentare che garantisca a tutti gli agenti il corretto funzionamento del modello energetico e contribuisca inoltre a preservare il nostro ricco patrimonio ambientale.

Il fondamento essenziale della presente legge è costituito dall'articolo 45 della Costituzione, disposizione in cui la tutela del nostro ambiente si configura come uno dei principi cardine delle politiche sociali ed economiche. Pertanto, uno degli assi della presente riforma fiscale è l'internalizzazione dei costi ambientali derivanti dalla produzione di energia elettrica e dallo stoccaggio di combustibile nucleare esaurito o di rifiuti radioattivi. In tal modo, [la presente] legge deve fungere da stimolo per migliorare i nostri livelli di efficienza energetica, garantendo, nel contempo, una migliore gestione delle risorse naturali e continuando a rafforzare il nuovo modello di sviluppo sostenibile, sia dal punto di vista economico e sociale, sia da quello ambientale.

La presente riforma contribuisce inoltre all'integrazione delle politiche ambientali nel nostro sistema fiscale, in cui rientrano sia le imposte specificamente ambientali, sia la possibilità di incorporare l'elemento ambientale in altre imposte già esistenti.

I valori e gli obiettivi di tale legge hanno una vocazione trasversale e quindi devono costituire un asse fondamentale della coerenza delle misure settoriali, soprattutto quando interessano un settore con un impatto economico e ambientale significativo per il paese come quello dell'energia.

A tal fine, con la presente legge vengono disciplinate tre nuove imposte: l'imposta sul valore della produzione di elettricità, l'imposta sulla produzione di combustibile nucleare esausto e di scorie radioattive risultanti dalla produzione di energia nucleare, e l'imposta sullo stoccaggio di combustibile nucleare esaurito e rifiuti radioattivi negli impianti centralizzati, si introduce il canone per l'utilizzo delle acque interne ai fini della produzione di energia elettrica, si modificano le aliquote delle imposte sul gas naturale e sul carbone e si aboliscono le esenzioni per i prodotti energetici utilizzati ai fini della produzione di energia elettrica e della cogenerazione di energia elettrica e calore utile (...).

La legge 15/2012 ha mantenuto le esenzioni dall'imposta sugli idrocarburi per quanto riguarda la produzione di elettricità nelle centrali elettriche o la produzione di elettricità o la cogenerazione di elettricità e calore negli impianti di generazione combinata rispetto ai combustibili rientranti nel suo ambito di applicazione, tra i quali sono compresi il gas naturale e il gasolio.

Ley 54/1997, de 27 de noviembre, de Sector Eléctrico (legge 54/1997, del 27 novembre, sul settore elettrico)

Questa legge ha disciplinato i costi e il finanziamento del sistema elettrico.

Remunerazione delle attività del sistema elettrico

Per quanto riguarda la remunerazione dell'**attività produttiva**, si dispone quanto segue:

- a) In base al prezzo offerto all'operatore del mercato per le diverse unità di produzione, l'energia elettrica sarà remunerata in funzione del prezzo marginale corrispondente all'offerta presentata dall'ultima unità di produzione il cui ingresso nel sistema è stato necessario per soddisfare la domanda di energia elettrica.
- b) Verrà remunerata la garanzia di potenza che ciascuna unità di produzione fornisce effettivamente al sistema, che sarà definita tenendo conto della comprovata disponibilità e della tecnologia dell'impianto, sia a medio che lungo termine e in ogni periodo di programmazione, determinandone il prezzo in base alle esigenze di capacità a lungo termine del sistema.
- c) Saranno remunerati i servizi complementari di produzione di energia elettrica necessari a garantire un'adeguata fornitura al consumatore.

Le centrali termoelettriche che producono elettricità mediante carbone percepiscono la remunerazione per l'attività produttiva corrispondente alla garanzia di potenza che ciascuna unità di produzione fornisce effettivamente al sistema.

Con riferimento all'**attività di trasporto**, la sua remunerazione sarà disciplinata mediante regolamento e sarà determinata in base ai costi di investimento, esercizio e manutenzione degli impianti, nonché agli altri costi necessari allo svolgimento dell'attività.

La remunerazione dell'**attività di distribuzione** sarà disciplinata mediante regolamento e consentirà di fissare la remunerazione che dovrà essere corrisposta a ciascun soggetto secondo i seguenti criteri: costi di investimento, esercizio e manutenzione degli impianti, energia circolata, modello che caratterizza le aree di distribuzione, incentivi dovuti per la qualità della fornitura e la riduzione delle perdite.

La remunerazione dell'**attività di commercializzazione** da parte di clienti soggetti a tariffa si calcolerà sulla base dei costi derivanti dalle attività ritenute necessarie per fornire energia a detti consumatori, nonché, se del caso, di quelli connessi a programmi di incentivazione di gestione della domanda. La remunerazione dei costi di commercializzazione a consumatori qualificati sarà quella liberamente concordata dai commercianti e dai loro clienti.

Costi del sistema elettrico

Saranno considerati **costi permanenti di esercizio del sistema** i) i costi che, per lo sviluppo delle attività di fornitura di energia elettrica, possono essere integrati nel sistema, ii) i costi riconosciuti all'operatore del sistema e all'operatore del mercato e iii) i costi di esercizio della Commissione nazionale per il sistema elettrico.

I premi di cui all'articolo 30, paragrafo 4, della presente legge sono da considerarsi **costi di diversificazione e sicurezza dell'approvvigionamento**.

Ley 24/2013, de 26 de diciembre, del Sector Eléctrico (legge 24/2013, del 26 dicembre, sul settore elettrico)

Il titolo III della legge 24/2013 «sostenibilità economica e finanziaria del sistema elettrico» ha stabilito un nuovo regime di remunerazione per le attività finalizzate alla produzione, distribuzione e fornitura di energia elettrica entrato in vigore il 28 dicembre 2013.

L'articolo 14, paragrafo 5, di tale legge recita in tal modo:

«La remunerazione dell'attività di produzione comprende i seguenti elementi:

a) L'energia elettrica negoziata sul mercato giornaliero e sui mercati infragiornalieri è remunerata sulla base del prezzo di equilibrio tra domanda ed offerta di energia elettrica su tali mercati, ottenuto grazie ai meccanismi istituiti.

L'energia elettrica negoziata sui mercati bilaterali, fisici o a termine è remunerata in base al prezzo delle operazioni concluse in modo definitivo sui mercati in questione. Tale elemento di remunerazione è definito tenendo conto delle perdite subite nei sistemi nonché delle spese causate dalle perturbazioni del normale funzionamento del sistema di offerte.

b) I servizi di adeguamento necessari per garantire un adeguato approvvigionamento del consumatore.

Mediante regolamento si determinerà quali servizi sono considerati adeguamenti di sistema, nonché il loro regime di remunerazione, differenziando quelli obbligatori da quelli facoltativi.

c) Se del caso, la remunerazione in base al meccanismo di capacità, che sarà stabilito con provvedimento del Ministro dell'industria, dell'energia e del turismo, che consentirà di dotare il sistema di un adeguato margine di copertura e favorirà la disponibilità di potenza gestibile.

d) Se del caso, la remunerazione supplementare di cui al paragrafo 6 per l'attività di produzione di energia elettrica nei sistemi elettrici dei territori extrapeninsulari.

e) Se del caso, la remunerazione specifica di cui al paragrafo 7 per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, da cogenerazione ad alto rendimento e da residui».

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente è una società che produce energia elettrica mediante il consumo di carbone. La ricorrente acquista il carbone tramite una società collegata che dichiara i quantitativi acquistati di tale combustibile destinati alla rivendita esenti dall'imposta sul carbone, poiché il consumo è il fatto generatore dell'imposta.
- 2 L'autorità tributaria, dopo aver svolto un accertamento, ha ritenuto che il fatto generatore dell'imposta si fosse verificato, che l'imposta fosse maturata nel momento in cui la ricorrente aveva acquistato quantitativi di carbone destinati alla generazione di elettricità e che la base imponibile dell'imposta dovesse essere determinata in base al potere calorifico superiore del carbone, indipendentemente dall'energia effettivamente utilizzata per la produzione di energia elettrica. Per tali motivi, l'autorità tributaria ha eseguito un nuovo accertamento dell'imposta e ha chiesto alla ricorrente un importo d'imposta maggiore e i relativi interessi di mora.
- 3 In data 7 aprile 2016 la ricorrente ha presentato un reclamo dinanzi al Tribunal Económico Administrativo Central [Tribunale economico-amministrativo centrale (in prosieguo: il «TEAC»)] avverso la decisione che ha accertato l'imposta sul carbone, anno d'imposta 2013, contestando i) la base imponibile determinata sulla base del potere calorifico del carbone, in quanto, a suo parere, quest'ultima dovrebbe essere determinata tenendo conto del solo potere calorifico effettivamente utilizzato nella generazione di elettricità, ii) la tassazione di 268 717,98 tonnellate di carbone che la società collegata aveva dichiarato esenti nell'anno d'imposta 2011 per destinarle alla rivendita e che sono state successivamente utilizzate dalla ricorrente per la produzione di elettricità, e iii) la conformità con il diritto dell'Unione dell'imposta sul carbone utilizzato per la produzione di elettricità.
- 4 Con provvedimento del 28 marzo 2019, il TEAC i) ha rifiutato di prendere in considerazione il potere calorifico inferiore del carbone per determinare la base imponibile dell'imposta sul carbone, ii) ha concluso che non costituisse doppia imposizione la tassazione di quantitativi di carbone che erano stati precedentemente dichiarati esenti in quanto destinati alla rivendita laddove l'acquirente li utilizza per l'autoconsumo al fine di generare elettricità, fatto generatore dell'imposta sul carbone e iii) non si è pronunciato sulla conformità con il diritto dell'Unione della legge 15/2012, del 27 dicembre, recante misure fiscali per la sostenibilità energetica, che ha abolito l'esenzione dall'imposta sul carbone per il consumo di carbone destinato alla produzione di energia elettrica.
- 5 La ricorrente ha presentato un ricorso giurisdizionale amministrativo dinanzi al giudice del rinvio sollevando questioni identiche a quelle sollevate nel

procedimento amministrativo e ha chiesto che venisse formulata una questione pregiudiziale sulla compatibilità della legge 15/2012 con il diritto dell'Unione.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 6 Gli argomenti delle parti sono esposti nelle posizioni adottate in sede di procedimento amministrativo.

Breve esposizione dei motivi della domanda di pronuncia pregiudiziale

- 7 Il giudice del rinvio è giunto alla conclusione che, se l'aliquota dipende dall'energia calorifica generata dal consumo di carbone, misurata in gigajoules, non sussiste alcun motivo per considerare solo quella che sia effettivamente utilizzata nella generazione di elettricità. Esso ritiene altresì che il fatto generatore dell'imposta si sia verificato nel momento in cui la ricorrente ha acquistato il carbone dalla sua società collegata per destinarlo alla produzione di energia elettrica.
- 8 Il giudice del rinvio nutre effettivamente dubbi sulla conformità della tassazione sul consumo di carbone destinato alla generazione di elettricità prevista dal diritto spagnolo con la normativa dell'Unione che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità.
- 9 Laddove si ritenga che l'imposta sul carbone, applicata al carbone destinato ad essere utilizzato per la generazione di elettricità, non abbia una finalità ambientale - nel senso dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2003/96/CE - la normativa spagnola sarebbe incompatibile con il diritto dell'Unione e l'accertamento effettuato dall'autorità tributaria non sarebbe corretto.
- 10 In particolare, il giudice del rinvio nutre seri dubbi sulla natura della finalità di tale imposta, dal momento che, affinché un'imposta abbia una finalità specifica, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a) di tale direttiva, essa non può avere esclusivamente una finalità di bilancio, come quella di finanziare i costi del sistema elettrico spagnolo. Tale finalità di bilancio deriva dal fatto che la stessa legge 15/2012 dispone espressamente che una stima del gettito annuale delle imposte previste da tale legge sarà destinata dalle leggi generali di bilancio dello Stato a finanziare i costi del sistema elettrico previsti nell'articolo 16 della legge 54/1997, del 27 novembre, sul settore elettrico.
- 11 La finalità ambientale di cui al preambolo della legge 15/2012 non si riflette nella struttura dell'imposta né il suo gettito è destinato a ridurre l'impatto sull'ambiente dell'utilizzo del carbone nella produzione di energia elettrica. D'altronde, la circostanza che venga assoggettato a tassazione l'utilizzo di un prodotto energetico molto inquinante per la generazione di elettricità non sembra soddisfare le condizioni necessarie secondo cui un'imposta deve avere una finalità specifica, tenendo conto del sistema marginale di fissazione di prezzi del mercato

elettrico e la circostanza per cui le centrali termoelettriche a carbone non sono escluse dalle remunerazioni per garanzia di produzione, che contribuiscono alla loro sostenibilità economico finanziaria.

DOCUMENTO DI LAVORO