

# Tassazione dei prodotti energetici per «motivi di politica ambientale»

Corte di giustizia UE, Sez. V 22 giugno 2023, in causa C-833/21 - Regan, pres.; Csehi, est; Rantos, avv. gen. - Endesa Generación SAU c. Tribunal Económico Administrativo Central.

**Imposte e tasse - Ambiente - Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità - Direttiva 2003/96/CE - Articolo 14, paragrafo 1, lettera a) - Esenzione dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità - Deroga - Tassazione dei prodotti energetici per «motivi di politica ambientale» - Portata.**

*(Omissis)*

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'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 (GU 2003, L 283, pag. 51).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Endesa Generación SAU (in prosieguito: l'«Endesa») e il Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale, Spagna) (in prosieguito: il «TEAC»), in merito ad una decisione di quest'ultimo relativa alla tassazione del carbone consumato da una centrale termica appartenente a detta società per produrre energia elettrica.

## Contesto normativo

### *Diritto dell'Unione*

*La direttiva 2003/96*

3 I considerando da 3 a 7, 11 e 12 della direttiva 2003/96 sono così formulati:

«(3) Il buon funzionamento del mercato interno e il conseguimento degli obiettivi di altre politiche comunitarie richiedono che siano fissati nella Comunità livelli minimi di tassazione per la maggior parte dei prodotti energetici, compresi l'elettricità, il gas naturale e il carbone.

(4) L'esistenza di notevoli differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia applicati dagli Stati membri potrebbe essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno.

(5) La fissazione di livelli minimi comunitari di tassazione appropriati può consentire di ridurre le attuali differenze tra i livelli nazionali di tassazione.

(6) Conformemente all'articolo 6 del trattato, le esigenze connesse con la tutela dell'ambiente devono essere integrate nella definizione e nell'attuazione di altre politiche comunitarie.

(7) In quanto parte della convenzione quadro delle Nazioni Unite sui cambiamenti climatici, la Comunità ha ratificato il protocollo di Kyoto. La tassazione dei prodotti energetici e, se del caso, dell'elettricità è uno degli strumenti disponibili per conseguire gli obiettivi del protocollo di Kyoto.

(...)

(11) La scelta del regime fiscale da applicare in relazione all'attuazione del presente quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità spetta a ciascuno Stato membro. A questo proposito gli Stati membri potrebbero decidere di non aumentare la tassazione fiscale complessiva se ritengono che l'applicazione di tale principio di neutralità fiscale possa contribuire alla ristrutturazione e all'ammodernamento del loro sistema tributario, incoraggiando comportamenti a favore di una maggiore tutela dell'ambiente e del maggior impiego di manodopera.

(12) I prezzi dei prodotti energetici e dell'elettricità sono elementi chiave per le politiche comunitarie dell'energia, dei trasporti e dell'ambiente».

4 L'articolo 1 della direttiva 2003/96 dispone quanto segue:

«Gli Stati membri tassano i prodotti energetici e l'elettricità conformemente alla presente direttiva».

5 L'articolo 10 di tale direttiva ha il seguente tenore:

«1. A decorrere dal 1° gennaio 2004 i livelli minimi di tassazione da applicare all'elettricità sono quelli fissati nell'allegato I, tabella C.

2. Al di sopra dei livelli minimi di tassazione di cui al paragrafo 1, gli Stati membri avranno la facoltà di determinare la base imponibile, purché rispettino la direttiva 92/12/CEE [del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU1992, L 76, pag. 1)]».

6 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96:

«In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva [92/12], relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla



tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi:

a) i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa. Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva. In tal caso l'imposta su detti prodotti non rientra nel calcolo del livello minimo di tassazione sull'elettricità stabilito all'articolo 10».

7 L'allegato I, tabella C, della direttiva 2003/96, intitolato «Livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità», riguarda, in particolare, il carbone e il coke.

*La direttiva 2008/118/CE*

8 L'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 (GU 2009, L 9, pag. 12), disponeva quanto segue:

«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];

(...)

2. Gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali comunitarie applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, calcolo, esigibilità e controllo dell'imposta; sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni.

(...))».

#### ***Diritto spagnolo***

9 La Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (legge 38/1992 sulle imposte speciali), del 28 dicembre 1992 (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44305), come modificata dalla Ley 15/2012 de medidas fiscales para la sostenibilidad energética (legge 15/2012 recante misure fiscali per la sostenibilità energetica), del 27 dicembre 2012 (BOE n. 312, del 28 dicembre 2012, pag. 88081) (in prosieguo: la «legge 38/1992»), contiene un titolo III rubricato «Accise sul carbone», in cui figurano gli articoli da 75 a 88 della medesima.

10 Ai termini dell'articolo 77 della legge 38/1992, come modificata dalla legge 15/2012:

«1. È soggetta ad accisa l'immissione in consumo di carbone all'interno del suo ambito di applicazione territoriale.

2. Ai fini delle disposizioni del paragrafo precedente, sono considerate "immissione in consumo" le seguenti operazioni:

a) La prima vendita o fornitura di carbone effettuata sul territorio dopo la produzione o l'estrazione, l'importazione o l'acquisto intracomunitario di carbone. Sono altresì considerate prima vendita o fornitura le vendite o forniture successive effettuate da imprenditori che hanno l'intenzione di rivendere il carbone e ai quali era applicabile l'esenzione di cui all'articolo 79, paragrafo 1, della presente legge al momento in cui lo hanno acquistato.

b) Autoconsumo di carbone. Ai fini della presente disposizione, l'uso o il consumo di carbone da parte dei produttori o degli estrattori, degli importatori, degli acquirenti intracomunitari o degli imprenditori di cui al punto precedente è considerato autoconsumo.

3. Si presume che il carbone sia stato immesso in consumo quando i soggetti passivi non forniscono la prova dell'utilizzazione del carbone prodotto, importato o acquistato».

11 L'articolo 83, paragrafo 1, della legge 38/1992, come modificata dalla legge 15/2012, prevede quanto segue:

«La base imponibile dell'imposta è costituita dalla potenza energetica del carbone oggetto delle operazioni imponibili, espressa in gigajoule».

12 L'articolo 84 della legge 38/1992, come modificata dalla legge 15/2012, è così formulato:

«L'aliquota dell'accisa è pari a EUR 0,15 per gigajoule».

13 Nella sua versione anteriore alla legge 15/2012, la legge 38/1992 conteneva un articolo 79, paragrafo 3, lettera a), che esentava le operazioni che costituivano un'immissione in consumo di carbone utilizzato nella produzione di elettricità e cogenerazione di elettricità e di calore. Tale disposizione è stata soppressa dalla legge 15/2012.

14 La legge 15/2012 ha inoltre introdotto tre nuove imposte relative al valore della produzione di energia elettrica, alla produzione del combustibile nucleare e delle scorie e allo stoccaggio di queste ultime, ha introdotto un canone sull'uso delle acque interne per la produzione di elettricità e ha modificato l'aliquota dell'imposta sul gas naturale.

15 Tale legge, secondo il suo preambolo, «è volta ad armonizzare il nostro sistema tributario con un uso [dell'energia] 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, naturalmente, ambientale dell'Unione europea».

16 Ai sensi della seconda disposizione aggiuntiva di detta legge:

«Ogni anno nelle leggi generali di bilancio dello Stato viene destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico un importo pari alla somma delle seguenti voci (...):

a) l'importo stimato del gettito annuo derivante dai prelievi e canoni previsti dalla presente legge.

b) 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».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

17 L'Endesa è un'impresa la cui attività consiste nel produrre energia elettrica consumando, in particolare, carbone che la stessa acquista attraverso una società collegata. Quest'ultima società ha dichiarato di beneficiare sul piano fiscale dell'esenzione dall'imposta sul carbone per le partite di carbone acquistate e destinate alla rivendita, dato che fatto generatore di tale imposta è il consumo.

18 A seguito di una verifica fiscale per l'esercizio 2013 riguardante la centrale termica Litoral de Almería (Spagna), appartenente all'Endesa, l'ispettorato delle imposte, ritenendo che il carbone acquistato dall'Endesa dovesse essere tassato in quanto destinato al consumo per la produzione di energia elettrica, ha emesso un avviso di accertamento nei confronti di tale società con cui veniva fissata un'imposta maggiorata, oltre a interessi di mora per gli importi ancora dovuti.

19 Tale autorità, da un lato, ha ritenuto che la base imponibile dell'imposta sul carbone dovesse essere determinata in funzione del potere calorifico superiore del carbone, indipendentemente dall'energia effettivamente utilizzata per la produzione di elettricità. Dall'altro, essa ha ritenuto che alcune partite di carbone che erano state dichiarate come destinate alla rivendita fossero state consumate per la produzione di elettricità, circostanza questa che costituiva il fatto generatore dell'imposta e la rendeva esigibile.

20 In data 7 aprile 2016, l'Endesa ha presentato un reclamo amministrativo dinanzi al TEAC contro tale avviso contestando, in primo luogo, la determinazione dell'importo dell'imposta sul carbone sulla base del potere calorifico superiore del carbone, in secondo luogo, la tassazione di 268 717,98 tonnellate di carbone che il suo fornitore aveva dichiarato esenti in quanto destinate alla rivendita e successivamente utilizzate dall'Endesa per la produzione di elettricità, in terzo luogo, la determinazione delle scorte contabili destinate all'autoconsumo al 31 dicembre 2012 e, in quarto luogo, la conformità di tale imposta con il diritto dell'Unione per quanto riguarda i consumi destinati alla produzione di elettricità.

21 Con decisione del 28 marzo 2019, il TEAC ha confermato che non doveva considerarsi il potere calorifico superiore del carbone nella determinazione della base imponibile dell'imposta sul carbone. Esso ha ritenuto che non costituisse doppia imposizione la tassazione di partite di carbone precedentemente dichiarate esenti dall'imposta sul carbone in quanto destinate alla rivendita, giacché l'acquirente le destinava all'autoconsumo per la produzione di elettricità, e costituendo quest'ultima il fatto generatore di tale imposta. Il TEAC ha altresì ritenuto che non fosse stato dimostrato l'asserito errore nella dichiarazione delle scorte di carbone. Invece, esso non si è pronunciato sulla conformità con il diritto dell'Unione della legge 15/2012, che ha abolito l'esenzione dall'imposta sul carbone per il consumo di carbone destinato alla produzione di elettricità.

22 L'Endesa ha proposto un ricorso contenzioso amministrativo dinanzi all'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna), giudice del rinvio, avverso tale decisione, deducendo motivi identici a quelli fatti valere dinanzi al TEAC e chiedendo che la Corte fosse adita in via pregiudiziale sulla questione della conformità della legge 15/2012 con il diritto dell'Unione.

23 Il giudice del rinvio precisa che la base imponibile dell'imposta sul carbone può essere determinata in due modi: o in funzione del potere calorifico superiore, inteso come il calore effettivamente prodotto, o in funzione del potere calorifico inferiore, inteso come il calore effettivamente utilizzato. Mentre il primo dipende da un valore fisso, il secondo dipende da diversi fattori, quali l'uso del carbone o la tecnologia utilizzata dal consumatore.

24 Tale giudice ritiene che la base imponibile dell'imposta sul carbone debba essere determinata tenendo conto del potere calorifico superiore, poiché la normativa spagnola stabilisce un'aliquota d'imposta fissa, e che il fatto generatore di tale imposta si sia effettivamente verificato quando il carbone è stato acquistato per la produzione di energia elettrica. Esso è quindi del parere che le rivendicazioni dell'Endesa possano essere soddisfatte solo rimettendo in discussione la conformità al diritto dell'Unione della tassazione del consumo di carbone per la produzione di elettricità nel diritto spagnolo.

25 Detto giudice si interroga, in particolare, sulla questione se l'imposta sul carbone persegua una finalità ambientale ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96. Esso esprime al riguardo dubbi circa la conformità della tassazione del consumo di carbone utilizzato per produrre elettricità con la direttiva citata, in quanto, da un lato, l'imposta sul carbone perseguirebbe una finalità di bilancio, derivante dalla seconda disposizione aggiuntiva della legge 15/2012, e, dall'altro, la struttura di tale imposta non rifletterebbe l'obiettivo ambientale formulato nel preambolo della legge 15/2012, poiché il gettito di detta imposta non è destinato a ridurre le conseguenze sull'ambiente dell'uso del carbone nella produzione di elettricità.

26 In tali circostanze, l'Audiencia Nacional (Corte centrale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la normativa 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], 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 d'accisa sono stabilite con riferimento al potere calorifico del carbone utilizzato nella produzione 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».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

27 Con le sue questioni, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che una normativa nazionale che prevede la tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità risponde alla condizione, contenuta in tale disposizione, secondo cui l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale», qualora, pur essendo stata invocata dal legislatore nazionale, tale finalità non sia incorporata nella struttura dell'imposta il cui gettito è destinato a finanziare i costi del sistema elettrico nazionale, l'aliquota dell'imposta sia fissata in funzione del potere calorifico del carbone utilizzato e l'uso di altri prodotti energetici considerati meno dannosi per l'ambiente non sia tassato.

28 Conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, gli Stati membri esentano i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi. Tuttavia, ai sensi della seconda frase di tale disposizione, gli Stati membri hanno la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella stessa direttiva. In tal caso, conformemente alla terza frase di detta disposizione, l'imposta su detti prodotti non rientra nel calcolo del livello minimo di tassazione sull'elettricità stabilito all'articolo 10 della direttiva in questione.

29 La direttiva 2003/96 ha come obiettivo, come risulta dai suoi considerando da 3 a 5 e dal suo articolo 1, la fissazione di un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, nell'ambito del quale la tassazione è la regola, secondo le modalità stabilite da questa stessa direttiva (sentenza del 9 marzo 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

30 Prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, detta direttiva mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza (sentenza del 9 marzo 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

31 A questo scopo, per quanto riguarda la produzione di elettricità, il legislatore dell'Unione ha operato la scelta – come risulta, segnatamente, dalla pagina 5 del preambolo della proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici (GU 1997, C 139, pag. 14) – di imporre agli Stati membri, conformemente all'articolo 1 della direttiva 2003/96, la tassazione dell'elettricità prodotta, prevedendo, correlativamente, la necessità di esentare dalla tassazione i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità, e ciò al fine di evitare la doppia tassazione dell'elettricità (sentenza del 9 marzo 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

32 Invero, la direttiva 2003/96 non esclude qualsiasi rischio di doppia tassazione, in quanto uno Stato membro, a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, di tale direttiva, può tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale (v., in tal senso, sentenza del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems, C-5/14, EU:C:2015:354, punto 51). Con tale disposizione, il legislatore dell'Unione ha quindi esplicitamente inteso consentire agli Stati membri di derogare al regime di esenzione obbligatoria introdotto dalla direttiva 2003/96 (v., in tale senso, sentenza del 16 ottobre 2019, UPM France, C-270/18, EU:C:2019:862, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).

33 Infatti, occorre rilevare a questo riguardo che tale direttiva si propone altresì, come risulta dai suoi considerando 6, 7, 11 e 12, di incoraggiare obiettivi di politica ambientale (sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

34 La direttiva 2003/96 non intende tuttavia introdurre esenzioni di carattere generale. Inoltre, poiché l'articolo 14, paragrafo 1, di tale direttiva enuncia in maniera tassativa le esenzioni obbligatorie che si impongono agli Stati membri nell'ambito della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, le sue disposizioni non possono essere interpretate in maniera estensiva, a pena di privare di qualsiasi effetto utile la tassazione armonizzata istituita da detta direttiva (sentenza del 9 marzo 2023, RWE Power, C-571/21, EU:C:2023:186, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

35 Come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 37 delle sue conclusioni, tale interpretazione si applica in particolare alla facoltà conferita agli Stati membri dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 di derogare all'esenzione obbligatoria dalla tassazione dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di



elettricità. Infatti, come ricordato ai punti 29 e 31 della presente sentenza, la direttiva 2003/96 mira ad istituire un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità nell'ambito del quale la tassazione costituisce la regola, fermo restando che tale tassazione interviene una sola volta allo scopo di evitare la doppia imposizione dell'elettricità. La facoltà di tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale costituisce quindi una deroga al principio della tassazione unica dell'energia elettrica.

36 Ritenendo che la Corte non si sia ancora pronunciata sulla questione delle condizioni in presenza delle quali un'imposta sui prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità possa essere considerata, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, riscossa «per motivi di politica ambientale», il giudice del rinvio si chiede se possa avvalersi dei criteri elaborati dalla Corte nella sua giurisprudenza sulla nozione di «finalità specifiche», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, anche per l'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96.

37 In conformità dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette a due condizioni. Da una parte, tali imposte devono essere applicate per finalità specifiche e, dall'altra, esse devono essere conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili per le accise o per l'imposta sul valore aggiunto in materia di determinazione della base imponibile, nonché del calcolo, dell'esigibilità e del controllo dell'imposta.

38 Solo la prima delle condizioni in esame è menzionata nella decisione di rinvio. Al riguardo, dalla giurisprudenza della Corte emerge che rientra tra le finalità specifiche, ai sensi di tale disposizione, qualsiasi finalità che non sia puramente di bilancio (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 37, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 23).

39 Ciononostante, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad una simile finalità non può, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia effetto utile, indurre a ritenere che l'imposta in parola non possa parimenti perseguire una finalità specifica ai sensi di tale disposizione (v., in tale senso, sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 38, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 24).

40 Inoltre, sebbene la destinazione predeterminata del gettito di un'imposta al finanziamento dell'esercizio, da parte delle autorità di uno Stato membro, di competenze loro trasferite possa costituire un elemento di cui tenere conto per verificare il sussistere di una finalità specifica, una siffatta destinazione, relativa ad una semplice modalità di organizzazione interna del bilancio di uno Stato membro, non può, in quanto tale, costituire un elemento sufficiente, poiché ogni Stato membro può decidere di destinare il gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese, a prescindere dalla finalità perseguita. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere qualificata come finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, ciò che priverebbe l'accisa armonizzata istituita dalla menzionata direttiva di ogni effetto utile e si porrebbe in contrasto con il principio in base al quale una disposizione derogatoria quale detto articolo 1, paragrafo 2, deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 39, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 26).

41 Così, per ritenere che persegua una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, un'imposta il cui gettito sia stato destinato ad un determinato scopo deve, di per se stessa, mirare a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata, di modo che sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione (v., in tale senso, sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 41, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 25).

42 In assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un'imposta che grava sui 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 contributo sia concepito, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta la realizzazione della finalità specifica invocata, segnatamente mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo (sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail, C-553/13, EU:C:2015:149, punto 42, e ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 27).

43 Mentre l'Endesa ritiene che tale giurisprudenza relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 sia trasponibile all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, il governo spagnolo sostiene che i due regimi impositivi istituiti da tali disposizioni non sono sufficientemente comparabili. La Commissione europea, a sua volta, ritiene che non sia necessario verificare, nell'ambito dell'applicazione di detto articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, l'esistenza di un nesso diretto tra l'uso del gettito della tassazione in questione e la sua finalità, ai sensi della giurisprudenza relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, per stabilire se uno Stato membro abbia derogato all'esenzione obbligatoria dei prodotti energetici «per motivi di politica ambientale». Ciò premesso, essa è del parere che il criterio, adottato dalla giurisprudenza citata, relativo alla struttura dell'imposta sia un fattore rilevante nell'ambito di tale esame, in quanto detta struttura è effettivamente tale da incoraggiare l'uso di prodotti energetici meno

dannosi per l'ambiente.

44 In proposito, occorre osservare che i regimi di tassazione derivanti, da un lato, dall'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 e, dall'altro, dall'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 presentano certamente differenze, in particolare in quanto il primo di tali regimi costituisce una deroga a un'esenzione obbligatoria, mentre il secondo riguarda una tassazione ulteriore rispetto a quella di cui i prodotti soggetti ad accisa sono già oggetto.

45 Ciò premesso, i «motivi di politica ambientale», a norma dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, possono rientrare nella categoria delle «finalità specifiche», ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, in quanto un'imposta riscossa per simili motivi ha precisamente la specifica finalità di contribuire alla tutela dell'ambiente.

46 In tali circostanze, si deve ritenere che un'imposta sia riscossa «per motivi di politica ambientale», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente, ad esempio tassando fortemente i prodotti interessati per scoraggiarne il consumo o incoraggiando l'uso di altri prodotti i cui effetti sono, in linea di principio, meno dannosi per l'ambiente.

47 Quando la Corte è adita con rinvio pregiudiziale volto a stabilire se un'imposta istituita da uno Stato membro sia riscossa «per motivi di politica ambientale», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, la sua funzione consiste nel chiarire al giudice del rinvio i criteri che la cui applicazione permetterà a quest'ultimo di stabilire se detta imposta sia effettivamente riscossa per simili motivi, piuttosto che nel procedere essa stessa a tale valutazione, tanto più che essa non dispone necessariamente di tutti gli elementi indispensabili al riguardo (v., per analogia, ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic, C-460/21, EU:C:2022:83, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

48 Nel caso di specie, deve innanzitutto rilevarsi che il giudice del rinvio si chiede se il legislatore spagnolo, derogando all'esenzione obbligatoria dalla tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità, abbia effettivamente inteso tutelare l'ambiente, considerato che, a suo avviso, tale finalità non si riflette nella struttura dell'imposta, il cui gettito è destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico nazionale.

49 A questo proposito, se è vero che dal preambolo della legge 15/2012 risulta che detto legislatore, adottando tale legge di modifica, ha inteso armonizzare il «sistema tributario [spagnolo] con un uso [dell'energia] più efficiente e rispettoso dell'ambiente e con la sostenibilità», affinché tale motivazione non sia solo apparente occorre anche che essa sia confermata dagli effetti che tale tassazione può avere nella realtà.

50 Per quanto riguarda i dubbi espressi dal giudice del rinvio in merito al fatto che il gettito dell'imposta sia destinato a finanziare i costi del sistema elettrico nazionale, occorre rilevare, da un lato, che l'applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 non richiede necessariamente, come risulta dai punti 42 e 45 della presente sentenza, un nesso diretto tra l'utilizzo del gettito della tassazione in questione e la sua finalità. Dall'altro, nel valutare la struttura dell'imposta di cui trattasi, il giudice del rinvio può essere indotto a tener conto di una serie di elementi, tra cui le caratteristiche e le modalità di attuazione dell'imposta nonché il modo in cui tale imposta influisce o dovrebbe influire sul comportamento dei contribuenti. Nella misura in cui il gettito di detta imposta viene utilizzato per finalità legate all'aggiornamento di tale sistema per conseguire gli obiettivi in materia ambientale che l'Unione europea si è prefissa, tra cui la riduzione delle emissioni di gas a effetto serra e la neutralità climatica, elementi di tal genere sono idonei a confermare che l'imposta persegue effettivamente un obiettivo di tutela dell'ambiente.

51 Inoltre, come osservato dalla Commissione, tenuto conto della probabile diminuzione dell'utilizzo del carbone nella produzione di elettricità, le conseguenze di bilancio a lungo termine della tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità devono essere rapportate agli effetti di tale tassazione sull'ambiente. Secondo detta istituzione, la deroga all'esenzione obbligatoria può essere paragonata ad altre misure aventi un «duplice risultato», vale a dire sia contribuire al bilancio che influenzare i comportamenti. Siffatte misure possono generare, al momento della loro introduzione, consistenti entrate di bilancio che, a lungo termine e quando raggiungono il loro obiettivo di tutela dell'ambiente, si riducono man mano che i contribuenti adeguano il loro comportamento.

52 Il giudice del rinvio si chiede poi se sia possibile ritenere che la struttura dell'imposta rifletta l'obiettivo ambientale annunciato nel preambolo della legge 15/2012, in quanto le aliquote di accisa sono fissate in funzione del potere calorifico del carbone utilizzato nella produzione di elettricità.

53 Al riguardo, dall'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 risulta che a decorrere dal 1° gennaio 2004 i livelli minimi di tassazione da applicare all'elettricità sono quelli fissati nell'allegato I, tabella C, di tale direttiva, per le imprese e le non imprese. Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, per quanto riguarda il carbone e il coke, varie versioni linguistiche della tabella C citata, recante il titolo «Livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità», fanno esplicito riferimento al «potere calorifico lordo» del carbone e del coke. Pertanto, sebbene la versione in lingua spagnola di detta tabella C non menzioni tale potere calorifico, il fatto che il legislatore spagnolo l'abbia preso come riferimento per la tassazione dell'utilizzo del carbone non induce a

ritenere che l'imposta sul carbone non sia stata adottata per motivi di politica ambientale.

54 Infine, il giudice del rinvio si chiede se l'obiettivo ambientale sia raggiunto per il semplice fatto che sono riscosse imposte su taluni prodotti energetici non rinnovabili e non sull'uso di quelli considerati meno dannosi per l'ambiente.

55 In proposito, va sottolineato che l'esame di un'imposta deve essere effettuato, in linea di principio, caso per caso, alla luce delle particolarità e delle caratteristiche proprie dell'imposta di cui trattasi. Se un'imposta scoraggia il consumo di un prodotto dannoso per l'ambiente, essa deve essere considerata contribuire alla tutela dell'ambiente.

56 Pertanto, il solo fatto che, come sostiene l'Endesa, il governo spagnolo abbia reintrodotta un'esenzione dalla tassazione per gli idrocarburi utilizzati per la produzione di elettricità, mentre il carbone utilizzato a questo stesso fine è tassato, non dimostra di per sé l'assenza di una reale finalità ambientale della deroga all'esenzione obbligatoria dalla tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità.

57 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che una normativa nazionale che prevede la tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità soddisfa la condizione contenuta in tale disposizione, secondo cui l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale», qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente.

### Sulle spese

58 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

**L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, 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, dev'essere interpretato nel senso che:**

**una normativa nazionale che prevede la tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità soddisfa la condizione contenuta in tale disposizione, secondo cui l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale», qualora esista un nesso diretto tra l'impiego del gettito della tassazione in questione e la sua finalità o qualora tale imposta, senza perseguire una finalità puramente di bilancio, sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta di garantire una migliore tutela dell'ambiente.**

*(Omissis)*