Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ATHANASIOS RANTOS
presentate il 2 febbraio 2023 [1]

**Causa C-833/21**

**Endesa Generación SA**
**contro**
**Tribunal Económico Administrativo Central**

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna)]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Direttiva 2003/96/CE – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 14, paragrafo 1, lettera a) – Esenzione dei prodotti energetici e dell'elettricità utilizzati per produrre elettricità e dell'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa – Facoltà degli Stati membri di derogare a tale esenzione per "motivi di politica ambientale" – Imposta nazionale sul carbone utilizzato per la produzione di elettricità – Obiettivi di politica ambientale – Criteri di valutazione»

## I. Introduzione

1. La direttiva 2003/96/CE [2], relativa alla tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, prevede, all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), l'esenzione dall'imposta sui prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa. Tale disposizione stabilisce altresì che, in via derogatoria, gli Stati membri hanno la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti in detta direttiva.

2. A quali condizioni si può ritenere che la tassazione del carbone destinato alla produzione di elettricità, come prevista da una normativa nazionale, sia stata istituita «per motivi di politica ambientale» ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96? Questa è, in sostanza, la questione posta dall'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna).

3. La domanda di pronuncia pregiudiziale è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Endesa Generación SA (in prosieguo: la «Endesa») e il Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale, Spagna) in merito ad un avviso di accertamento relativo all'applicazione dell'imposta spagnola sul carbone per quanto riguarda il carbone consumato da una centrale termica per produrre energia elettrica.

[1] Lingua originale: il francese.

[2] Direttiva 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).

## II. Contesto normativo

### *A. Diritto dell'Unione*

#### *1. Direttiva 2003/96*

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

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

5. L'articolo 2 di tale direttiva prevede quanto segue:

«1. Ai fini della presente direttiva s'intendono per "prodotti energetici" i prodotti:

(...)

b) di cui ai codici NC [3] 2701, 2702 e da 2704 a 2715;

(...)

5. I codici della nomenclatura combinata ai quali si fa riferimento nella presente direttiva sono quelli del regolamento (CE) n. 2031/2001 della Commissione del 6 agosto 2001, che modifica l'allegato I del regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune [4].

(...)».

6. L'articolo 4 di detta direttiva così dispone:

«1. I livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'articolo 2 non possono essere inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva.

2. Ai fini della presente direttiva si intende per "livello di tassazione" l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'[imposta sul valore aggiunto (IVA)]), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

7. L'articolo 10 della medesima direttiva è formulato nei termini seguenti:

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

3 Nomenclatura combinata.

4 GU 2001, L 279, pag. 1.

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 [5]».

8. L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 enuncia quanto segue:

«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».

*2. Direttiva 2008/118/CE*

9. L'articolo 1 della direttiva 2008/118/CE [6] che, in forza del suo articolo 47, ha abrogato e sostituito la direttiva 92/12 con effetto dal 1º aprile 2010, enuncia 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.

3. Gli Stati membri possono applicare imposte:

a) su prodotti diversi dai prodotti sottoposti ad accisa;

(...)

Tuttavia, l'applicazione di tali imposte non può comportare, negli scambi tra Stati membri, formalità connesse all'attraversamento delle frontiere».

5 Direttiva del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1).

6 Direttiva 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).

## *B. Diritto spagnolo*

10. La Ley 22/2005 por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea (legge 22/2005 recante trasposizione nell'ordinamento giuridico spagnolo di varie direttive comunitarie in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità e relativa al regime fiscale comune applicabile alle società madri e figlie stabilite in Stati membri differenti, e che disciplina il regime fiscale dei contributi transfrontalieri a fondi pensione nel quadro dell'Unione europea), del 18 novembre 2005[7] (in prosieguo: la «legge 22/2005»), ha istituito in Spagna un'imposta sul carbone (in prosieguo: l'«imposta sul carbone»). A tal fine, la Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (legge n. 38/1992 sulle imposte speciali), del 28 dicembre 1992[8], è stata modificata dall'introduzione di un titolo III, intitolato «Accise sul carbone», comprendente in particolare gli articoli da 75 a 84 di tale legge (in prosieguo: la «legge 38/1992»).

11. L'articolo 75, paragrafo 1, della legge 38/1992 enuncia quanto segue:

«Ai fini di tale imposta, sono considerati carbone i prodotti di cui ai codici 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 e 2714 della nomenclatura tariffaria e statistica stabilita dal regolamento (CEE) n. 2658/87 del Consiglio [9] (...)».

12. L'articolo 77, paragrafo 1, di tale legge prevede quanto segue:

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

13. L'articolo 79, paragrafo 3, lettera a), di detta legge così disponeva:

«Sono esenti da accisa le operazioni che costituiscono immissione in consumo di carbone quando comportano l'uso dello stesso ai seguenti fini:

a) produzione di elettricità e cogenerazione di elettricità e calore».

14. L'articolo 83, paragrafo 1, della medesima legge è così formulato:

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

15. L'articolo 84 della legge 38/1992 così recitava:

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

7 BOE n. 277, del 19 novembre 2005, pag. 37821.

8 BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44305.

9 Regolamento del 23 luglio 1987, relativo alla nomenclatura tariffaria e statistica ed alla tariffa doganale comune (GU 1987, L 256, pag. 1).

16. La legge 38/1992 è stata 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[10] (in prosieguo: la «legge 15/2012»). Ai sensi del preambolo di quest'ultima legge:

«I) La presente legge 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, 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 e di rifiuti radioattivi. In tal modo, la presente legge deve servire da stimolo per aumentare i nostri livelli di efficienza energetica, permettendo di garantire, 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 tributario, che consente sia prelievi ambientali specifici sia la possibilità di integrare il fattore ambientale in altri prelievi preesistenti.

I valori e gli obiettivi sottesi alla presente legge hanno natura trasversale e devono pertanto costituire un asse essenziale della coerenza delle misure settoriali, in particolare qualora queste riguardino il settore dell'energia, che ha una rilevante importanza economica e ambientale per il paese.

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 esaurito e di rifiuti radioattivi 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.

(...)

[10] BOE n. 312, del 28 dicembre 2012, pag. 88081.

IV) (...) [L]a legge rivede il trattamento fiscale applicabile ai diversi prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità. Le attività di produzione di elettricità a partire da combustibili fossili costituiscono le principali fonti di emissioni di gas a effetto serra, cosicché, da un punto di vista fiscale, si è ritenuto che tale forma di produzione di elettricità dovesse essere tassata in modo più appropriato, in funzione delle esternalità da essa prodotte.

Su tale base, talune esenzioni previste all'articolo 51, paragrafo 2, lettera c), e all'articolo 79, paragrafo 3, lettera a), della legge 38/1992 sono soppresse, conformemente alle disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva [2003/96], che consente agli Stati membri di tassare a tali fini i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità, e dell'articolo 15, paragrafo 1, lettera c), di detta direttiva per quanto riguarda la generazione combinata di calore e di elettricità.

Nello stesso senso, per applicare un trattamento analogo alla produzione di elettricità generata da fonti di energia fossile, l'aliquota d'imposta per il carbone viene aumentata e, al contempo, si introducono aliquote specifiche per gli oli combustibili e i gasoli destinati alla produzione di energia elettrica o alla cogenerazione di elettricità e di calore utile.

(...)».

17. La legge 15/2012 ha pertanto soppresso l'articolo 79, paragrafo 3, lettera a), della legge 38/1992 e ha modificato l'articolo 84 di quest'ultima legge come segue:

«L'aliquota dell'accisa è fissata a EUR 0,65 per gigajoule» [11]

18. Secondo la decisione di rinvio, 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 [12]. Peraltro, come dichiarato nel preambolo, detta legge ha istituito tre nuove imposte, vale a dire l'imposta sul valore della produzione di elettricità, l'imposta sulla produzione di combustibile nucleare esaurito e di rifiuti radioattivi risultanti dalla produzione di energia nucleare, e l'imposta sullo stoccaggio di combustibile nucleare esaurito e rifiuti radioattivi negli impianti centralizzati.

[11] Dalla decisione di rinvio risulta che il Real Decreto-ley 9/2013 por el que se adoptan medidas urgentes para garantizar la estabilidad financiera del sistema eléctrico (regio decreto-legge 9/2013 sull'adozione di misure urgenti volte a garantire la stabilità finanziaria del sistema elettrico), del 12 luglio 2013 (BOE n. 167, del 13 luglio 2013, pag. 52106), ha successivamente introdotto, all'articolo 84 della legge 38/1992, un'aliquota di accisa ridotta (EUR 0,15 per gigajoule) per il carbone a uso commerciale, purché non utilizzato in processi di cogenerazione e produzione diretta o indiretta di elettricità.

[12] Nelle sue osservazioni scritte, la Endesa sostiene che l'esenzione relativa agli idrocarburi è stata soppressa dalla legge 15/2012 ma ripristinata dal Real Decreto-Ley 15/2018 de medidas urgentes para la transición energetica y la protección de los consumidores (regio decreto-legge 15/2018 sulle misure urgenti per la transizione energetica e la tutela dei consumatori), del 5 ottobre 2018 (BOE n. 242, del 6 ottobre 2018, pag. 97430).

19. La seconda disposizione aggiuntiva della legge 15/2012, intitolata «Costi del sistema elettrico», era così formulata:

«Ogni anno nelle leggi generali di bilancio dello Stato viene destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico di cui all'articolo 16 della Ley 54/1997 del Sector Eléctrico (legge 54/1997 sul settore elettrico), del 27 novembre 1997 [13], un importo pari alla somma delle seguenti voci:

a) l'importo stimato del gettito annuo spettante allo Stato 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» [14].

## III. Procedimento principale, questioni pregiudiziali e procedimento dinanzi alla Corte

20. La Endesa è un'impresa la cui attività consiste nel produrre energia elettrica consumando, in particolare, carbone. Essa acquista il carbone tramite una società collegata, vale a dire la Carboex SA, che, dal punto vista fiscale, ha dichiarato di beneficiare dell'esenzione dall'imposta sul carbone per i quantitativi acquistati di tale combustibile destinati alla rivendita, poiché il consumo è il fatto generatore di tale imposta.

21. A seguito di un accertamento fiscale per l'esercizio 2013 riguardante la centrale termica Litoral de Almería (Spagna), che appartiene alla Endesa, l'ispettorato delle imposte ha ritenuto che la base imponibile dell'imposta sul carbone dovesse essere determinata in base al potere calorifico superiore del carbone, indipendentemente dall'energia effettivamente utilizzata per la produzione di energia elettrica. Esso ha sostenuto che i quantitativi di carbone considerati erano stati acquistati dalla Endesa per essere consumati ai fini della produzione di elettricità, con la conseguenza che si era verificato il fatto generatore e l'esigibilità di tale imposta. Inoltre, è stato effettuato un controllo degli obblighi formali in materia di dichiarazione delle scorte. Di conseguenza, l'ispettorato delle imposte ha emesso un avviso di accertamento nei confronti della Endesa fissando un importo d'imposta maggiore, aumentato degli interessi di mora per gli importi ancora dovuti.

22. In data 7 aprile 2016, la Endesa ha presentato un reclamo amministrativo dinanzi al Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale) contestando, in primo luogo, la determinazione 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 la Carboex aveva dichiarato esenti nell'anno d'imposta 2011 in quanto destinate alla rivendita e che sono state successivamente utilizzate dalla Endesa per la produzione di elettricità, in terzo luogo, la determinazione delle scorte contabili 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.

23. Con decisione del 28 marzo 2019, il Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale) ha rifiutato di prendere in considerazione il potere calorifico inferiore del carbone per determinare la base imponibile dell'imposta sul carbone. Esso

13 BOE n. 285, del 28 novembre 1997, pag. 35097.

14 Tale disposizione è stata modificata una prima volta dalla Ley 24/2013 del Sector Eléctrico (legge 24/2013 relativa al settore dell'elettricità), del 26 dicembre 2013 (BOE n. 310, del 27 dicembre 2013, pag. 105198).

ha rilevato che non costituiva doppia imposizione la tassazione di quantitativi di carbone che erano stati precedentemente dichiarati esenti in quanto destinati alla rivendita laddove l'acquirente li destina all'autoconsumo per la produzione di elettricità, fatto generatore dell'imposta sul carbone. Detto giudice ha altresì ritenuto che l'errore dedotto nella dichiarazione delle scorte di carbone non fosse stato dimostrato. Peraltro, 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 energia elettrica.

24. La Endesa ha presentato un ricorso giurisdizionale amministrativo dinanzi all'Audiencia Nacional (Corte centrale), giudice del rinvio, avverso tale decisione del Tribunal Económico Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale), sollevando questioni identiche a quelle sollevate dinanzi a quest'ultimo e chiedendo che la Corte fosse adita in via pregiudiziale sulla norma della legge 15/2012 che ha abolito l'esenzione dall'imposta sul carbone per il consumo di carbone destinato alla produzione di energia elettrica.

25. Il giudice del rinvio precisa di essere giunto alla conclusione che, sebbene la normativa spagnola stabilisca un'aliquota di accisa basata sull'energia termica generata dal consumo di carbone, misurata in gigajoules, non sussiste alcun motivo per considerare solo quella che sia effettivamente utilizzata nella produzione di elettricità. Inoltre, il fatto generatore dell'imposta sul carbone si sarebbe verificato nel momento in cui la società interessata ha acquistato il carbone dalla sua società collegata per destinarlo alla produzione di energia elettrica. Peraltro, non esisterebbe alcuna prova dell'esistenza di un errore nella dichiarazione delle scorte.

26. Pertanto, secondo detto giudice, le domande della Endesa dirette a non pagare l'importo liquidato dell'imposta sul carbone possono essere accolte solo mettendo in discussione la conformità di tale imposta, che grava sul consumo del carbone utilizzato per la produzione di energia elettrica, con la normativa dell'Unione che ristruttura il regime di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Infatti, se detta imposta non ha una finalità ambientale, nel senso dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, la normativa spagnola di cui trattasi sarebbe incompatibile con il diritto dell'Unione e dovrebbe essere disapplicata, il che priverebbe l'avviso di accertamento in questione della sua base giuridica.

27. A tal riguardo, il giudice del rinvio nutre seri dubbi quanto alla conformità della tassazione del consumo di carbone destinato alla produzione di energia elettrica con la direttiva 2003/96, 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 deriverebbe dal fatto che la seconda disposizione aggiuntiva della legge 15/2012 dispone espressamente che un importo pari alla somma dell'importo stimato del gettito annuo spettante allo Stato derivante dai prelievi e canoni previsti da tale legge verrà destinato dalle leggi generali di bilancio dello Stato al finanziamento dei costi del sistema elettrico.

28. Inoltre, la finalità ambientale di cui al preambolo della legge 15/2012 non si rifletterebbe nella struttura dell'imposta sul carbone né il suo gettito sarebbe destinato a ridurre l'impatto sull'ambiente dell'utilizzo del carbone nella produzione di energia elettrica. Secondo il giudice del rinvio, la circostanza che venga assoggettato a tassazione l'utilizzo al predetto fine di un prodotto energetico molto inquinante non sembra soddisfare il requisito secondo cui un'imposta deve avere una finalità specifica, tenendo conto del sistema marginale di fissazione di prezzi del mercato

elettrico e della circostanza per cui le centrali termoelettriche a carbone non sono escluse dalle remunerazioni dell'attività di produzione di energia elettrica, il che contribuisce alla loro sostenibilità economica e finanziaria.

29. È in tale contesto che 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».

30. La Endesa, il governo spagnolo e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte alla Corte.

## IV. Analisi

31. Con le sue questioni pregiudiziali, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che una normativa nazionale che istituisce un'imposta sul carbone destinato alla produzione di elettricità soddisfi la condizione secondo cui l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale» quando, in circostanze nelle quali il legislatore nazionale ha invocato, ai fini l'adozione di tale imposta, l'obiettivo di protezione dell'ambiente, una finalità ambientale non si riflette nella struttura di detta imposta, la cui aliquota è determinata in funzione del potere calorifico del carbone, il cui gettito viene destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico nazionale e l'utilizzo di altri prodotti energetici ritenuti meno dannosi per l'ambiente non è soggetto a tassazione.

32. Al fine di rispondere a tali questioni, occorre, in via preliminare, ricordare la giurisprudenza della Corte relativa alla facoltà degli Stati membri di tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità ai sensi della direttiva 2003/96.

33. A tal proposito, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, di detta direttiva, gli Stati membri devono tassare i prodotti energetici che rientrano nel suo ambito di applicazione, vale a dire i carburanti per motori, i combustibili per riscaldamento e l'elettricità, applicando loro livelli di tassazione che non possono essere inferiori ai livelli minimi da essa previsti [15]. L'articolo 4, paragrafo 2, della suddetta direttiva definisce il livello di tassazione che gli Stati membri applicano ai prodotti in

[15] Sentenza del 31 marzo 2022, Commissione/Polonia (Tassazione dei prodotti energetici) (C-139/20, EU:C:2022:240, punto 39).

questione come l'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette (eccetto l'IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo.

34. Come ha enunciato la Corte, la direttiva 2003/96, prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza [16]. A tal fine, per quanto concerne in particolare l'elettricità, il legislatore dell'Unione ha operato la scelta, come risulta segnatamente dalla pagina 5 della relazione relativa alla proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici [17], di imporre agli Stati membri, conformemente all'articolo 1 della direttiva 2003/96, la tassazione dell'elettricità distribuita, dovendo correlativamente i prodotti energetici utilizzati per la produzione della medesima essere esentati dalla tassazione, e ciò al fine di evitare una doppia imposizione dell'elettricità [18].

35. In tal senso, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, di detta direttiva prevede che gli Stati membri sono tenuti a esentare i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati, in particolare, per produrre elettricità [19]. Pertanto, giacché l'articolo 14, paragrafo 1, della suddetta direttiva 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 [20].

36. L'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96, là dove impone agli Stati membri l'esenzione obbligatoria dei 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 direttamente dinanzi ai giudici nazionali [21].

37. Inoltre, la direttiva 2003/96 si propone altresì di incoraggiare obiettivi di politica ambientale [22]. Questi obiettivi si riflettono nella facoltà conferita agli Stati membri di tassare i prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità. A tale riguardo, quando il legislatore dell'Unione ha inteso consentire agli Stati membri di derogare al regime di esenzione obbligatoria istituito da tale direttiva, lo ha previsto in modo esplicito, in particolare all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva in parola, secondo il quale questi ultimi hanno la facoltà di tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità «per motivi di politica ambientale» [23]. Pertanto, la direttiva 2003/96 non esclude qualsiasi rischio di doppia imposizione [24], in quanto gli

16 V. sentenza del 14 gennaio 2021, Commissione/Italia (Contributo sull'acquisto di carburanti) (C-63/19, EU:C:2021:18, punto 75 e giurisprudenza ivi citata), nonché le mie conclusioni nella causa RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, paragrafi 25 e 26).

17 GU 1997, C 139, pag. 14.

18 V. sentenza del 16 ottobre 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punto 38 e giurisprudenza ivi citata), nonché le mie conclusioni nella causa RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, paragrafo 47).

19 Sentenza del 16 ottobre 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

20 Sentenza del 7 marzo 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punti 24 e 25 e giurisprudenza ivi citata).

21 Sentenza del 7 marzo 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

22 V. sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punto 32 e giurisprudenza ivi citata), nonché le mie conclusioni nella causa RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, paragrafi 46 e 48).

23 V., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2019, UPM France (C-270/18, EU:C:2019:862, punto 52 e giurisprudenza ivi citata). Rilevo che la Commissione ha presentato, il 14 luglio 2021, una nuova proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro dell'Unione per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità [COM (2021) 563 final]. Secondo tale proposta, l'articolo 14 della direttiva 2003/96 sarebbe abrogato. Tuttavia, il nuovo articolo 13 di tale direttiva, come proposto, riprenderebbe, in sostanza, l'attuale contenuto dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva.

24 V., in tal senso, sentenza del 7 marzo 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

Stati membri hanno la possibilità di aggiungere all'imposta sull'elettricità un'imposta supplementare sui combustibili indesiderabili dal punto di vista dell'ambiente» [25]. Tuttavia, in analogia con la giurisprudenza citata al paragrafo 35 delle presenti conclusioni, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, di tale direttiva non può essere interpretato in modo estensivo, perché altrimenti si priverebbe la tassazione armonizzata istituita dalla direttiva in parola di qualsiasi effetto utile.

38. Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la legge 22/2005, che ha trasposto nell'ordinamento giuridico spagnolo la direttiva 2003/96, ha introdotto l'imposta sul carbone. A tal fine, la legge 38/1992, come modificata, disponeva in particolare, al suo articolo 79, paragrafo 2, che erano esenti da accisa le operazioni che costituivano immissione in consumo del carbone quando comportavano l'uso dello stesso, segnatamente, nella produzione di energia elettrica e nella cogenerazione di elettricità e calore. Tale disposizione è stata abrogata dalla legge 15/2012, la quale ha invocato motivi attinenti alla tutela dell'ambiente, con la conseguenza che l'imposta sul carbone è divenuta applicabile all'utilizzo del carbone nella produzione di energia elettrica e nella cogenerazione di elettricità e calore. Peraltro, la legge 15/2012 ha aumentato l'importo dell'imposta sul carbone, che è passata da EUR 0,15 a EUR 0,65 per gigajoule.

39. In tal senso, come espressamente indicato nel preambolo della legge 15/2012, il Regno di Spagna ha inteso avvalersi della facoltà prevista all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, al fine di introdurre, in deroga al regime di esenzione istituito dalla prima frase di tale disposizione, un regime di tassazione «per motivi di politica ambientale» per quanto riguarda il carbone utilizzato nella produzione di elettricità. Tale Stato membro ha quindi previsto una doppia imposizione dell'elettricità, vale a dire, da un lato, del carbone utilizzato nella produzione di elettricità e, dall'altro, dell'elettricità distribuita.

40. In tale contesto, il giudice del rinvio chiede se l'applicazione dell'imposta sul carbone al carbone utilizzato nella produzione di elettricità sia conforme all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda farse, della direttiva 2003/96, nel senso che detta imposta è stata effettivamente istituita per motivi di politica ambientale. A tale riguardo, detto giudice ha fatto riferimento alla giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, ai sensi del quale gli Stati membri possono applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette aventi finalità specifiche, purché tali imposte siano conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili alle accise o all'IVA. Detto giudice si chiede se l'imposta sul carbone persegua una «finalità specifica», la quale sarebbe richiesta allo stesso modo nel contesto dell'applicazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 e in quella dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96.

41. Alla luce degli interrogativi del giudice del rinvio, ritengo utile ricordare la giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, prima di esaminare se quest'ultima possa essere applicata per analogia all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96.

42. Come osservato dalla Corte, l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, che mira a tenere conto della diversità delle tradizioni fiscali degli Stati membri in materia e del ricorso frequente alle imposte indirette per l'attuazione di politiche non di bilancio, consente agli Stati membri di istituire, in aggiunta all'accisa minima, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica [26]. La nozione di «altre imposte indirette», ai sensi di tale disposizione, designa

[25] V., in tal senso, sentenza del 4 giugno 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punto 51).

[26] Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 20 e giurisprudenza ivi citata).

quindi le imposte indirette che gravano sul consumo dei prodotti elencati all'articolo 1, paragrafo 1, della medesima direttiva, diverse dalle «accise», di cui a quest'ultima disposizione, e che vengono prelevate per finalità specifiche [27].

43. Secondo la giurisprudenza della Corte, 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 prelevate per finalità specifiche e, dall'altra, esse devono essere conformi alle norme fiscali dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'IVA per la determinazione della base imponibile, nonché per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta, fermo restando che sono escluse da tali norme le disposizioni relative alle esenzioni. Queste due condizioni, che mirano ad evitare che le imposizioni indirette supplementari ostacolino indebitamente gli scambi, hanno, come risulta dalla formulazione letterale stessa dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, carattere cumulativo [28].

44. Per quanto attiene alla prima condizione, dalla costante giurisprudenza della Corte risulta che una finalità specifica ai sensi della disposizione di cui trattasi è una finalità che non sia puramente di bilancio. Ciononostante, siccome qualsiasi imposta persegue necessariamente uno scopo di bilancio, la sola circostanza che un'imposta miri ad un obiettivo di bilancio non può, di per sé sola, salvo privare l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 di qualsivoglia sostanza, essere sufficiente ad escludere che l'imposta in parola possa essere considerata come dotata parimenti di una finalità specifica ai sensi di tale disposizione. Così, per ritenere che persegua una finalità specifica ai sensi della disposizione di cui trattasi, un'imposta deve, di per sé stessa, mirare a garantire la realizzazione della finalità specifica invocata [29]. Ciò si verifica, segnatamente, quando il gettito di tale imposta deve obbligatoriamente essere utilizzato al fine di ridurre i costi ambientali specificamente connessi al consumo di energia elettrica su cui grava l'imposta in parola, nonché di promuovere la coesione territoriale e sociale, di modo che sussiste un nesso diretto tra l'uso del gettito derivante dall'imposta e la finalità dell'imposizione in questione [30].

45. Sempre secondo la costante giurisprudenza della Corte, sebbene la destinazione predeterminata del gettito tributario al finanziamento dell'esercizio, da parte delle autorità di uno Stato membro, di competenze loro trasferite possa costituire un elemento di cui tenere conto al fine di identificare la sussistenza 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 una condizione sufficiente, poiché ogni Stato membro può decidere di imporre, a prescindere dalla finalità perseguita, la destinazione del gettito di un'imposta al finanziamento di determinate spese. In caso contrario, qualsiasi finalità potrebbe essere considerata come 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 [31].

46. Infine, in assenza di un siffatto meccanismo di destinazione predeterminata del gettito, un contributo che grava sui prodotti soggetti ad accisa può essere considerato perseguire una finalità specifica ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 soltanto qualora tale

27 Sentenza del 3 marzo 2021, Promociones Oliva Park (C-220/19, EU:C:2021:163, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

28 Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punti 21 e 22 e giurisprudenza ivi citata).

29 Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punti da 23 a 25 e giurisprudenza ivi citata).

30 Sentenza del 25 luglio 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

31 Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

contributo sia concepito, 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 [32] o di incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti i cui effetti sono meno nocivi per l'ambiente [33].

47. Alla luce di tale giurisprudenza della Corte, mi sembra importante distinguere nettamente tra, da un lato, le imposte istituite nell'ambito della direttiva 2003/96 e, dall'altro, le altre imposte indirette sui prodotti sottoposti ad accisa menzionate all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Come sancisce l'articolo 1, paragrafo 1, di quest'ultima direttiva, essa stabilisce il regime generale relativo alle accise gravanti, direttamente o indirettamente, sul consumo di determinati prodotti sottoposti ad accisa, tra i quali sono annoverati i «prodotti energetici ed elettricità di cui alla direttiva [2003/96]». In altri termini, i prodotti energetici, quando rientrano nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96, sono soggetti a tassazione alle condizioni previste da tale direttiva, in quanto gli Stati membri possono stabilire, oltre a tale tassazione, altre imposte indirette che perseguono una finalità specifica, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118.

48. Nella fattispecie, non è contestato che l'imposta sul carbone rientri nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96. Infatti, il giudice del rinvio ha sottolineato che tale imposta è stata introdotta dalla legge 22/2005 che ha trasposto tale direttiva nell'ordinamento giuridico spagnolo. Nello stesso senso, il governo spagnolo ha fatto valere che l'articolo 2 di detta direttiva enuncia che, ai fini di quest'ultima, la nozione di «prodotti energetici» comprende quelli rientranti nei codici della nomenclatura combinata NC 2701, 2702 e da 2704 a 2715, che riguardano il carbone, e che l'articolo 75 della legge 38/1992 dispone che i prodotti di cui ai codici NC 2701, 2702, 2704, 2708, 2713 e 2714 sono considerati carbone, con la conseguenza che l'imposta sul carbone rientra nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96.

49. Secondo il giudice del rinvio e la Endesa, le direttive 2003/96 e 2008/118 fissano requisiti che possono considerarsi equivalenti ai fini della tassazione dei prodotti energetici sottoposti ad accisa, in quanto i motivi di politica ambientale, nel senso della prima direttiva, costituirebbero una delle finalità specifiche previste dalla seconda direttiva. Non condivido questa interpretazione. Infatti, come sottolineato al paragrafo 47 delle presenti conclusioni, vi sono differenze fra i regimi di tassazione istituiti da tali direttive, in quanto il primo è obbligatorio e il secondo facoltativo, subordinatamente al rispetto di talune condizioni. A tal riguardo, occorre constatare che il testo dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 non menziona la necessità dell'esistenza di «finalità specifiche». Pertanto, a mio parere, la giurisprudenza della Corte relativa alla «finalità specifica» che deve essere perseguita da un'altra imposta indiretta sui prodotti sottoposti ad accisa, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, non può essere applicata per analogia ad un'imposta che rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96. Tale analisi è perfettamente coerente con la giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 1, paragrafo 3, della direttiva 2008/118, che subordina la possibilità per gli Stati membri di prelevare imposte su prodotti diversi da quelli soggetti al regime dell'accisa armonizzata alla sola condizione che tali prelievi non diano luogo, negli scambi fra Stati membri,

[32] Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

[33] V., in tal senso, sentenza del 27 febbraio 2014, Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2014:108, punto 32). Per quanto riguarda l'approccio adottato dalla Corte in merito all'interpretazione dell'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118, v. Pitrone, F., «Defining "Environmental Taxes": Input from the Court of Justice of the European Union», *Bulletin for International Taxation*, vol. 69, n. 1, 2015, pagg. da 58 a 64. Per quanto riguarda l'esistenza di una «finalità specifica» non di bilancio, v. conclusioni dell'avvocato generale Wahl nella causa Transportes Jordi Besora (C-82/12, EU:C:2013:694, paragrafi da 17 a 32).

a formalità connesse all'attraversamento delle frontiere. Infatti, come rilevato dalla Corte, a differenza dell'articolo 1, paragrafo 2, di tale direttiva, letto alla luce del considerando 4[34] della medesima, il citato articolo 1, paragrafo 3, non prevede che le imposte in questione debbano essere di tipo diverso dall'accisa armonizzata *o che debbano perseguire finalità specifiche*[35].

50. Pertanto, nel contesto dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, non è necessario accertare, in particolare, se sussista un nesso diretto tra l'uso del gettito e la finalità dell'imposta di cui trattasi[36]. Occorre soltanto esaminare i motivi dell'imposta in questione, vale a dire se sia stata effettivamente introdotta «per motivi di politica ambientale», i quali costituiscono una nozione autonoma del diritto dell'Unione. A tal riguardo, ritengo che sia tuttavia possibile ispirarsi alla giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 nel ritenere che un'imposta contribuisca alla tutela dell'ambiente qualora 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 di una migliore protezione dell'ambiente, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo o di incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti i cui effetti sono meno nocivi per l'ambiente[37].

51. Questa interpretazione è confermata dal regolamento (UE) n. 651/2014[38], relativo a categorie di aiuti compatibili con il mercato interno[39]. Ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 1, di detto regolamento, i regimi di aiuti concessi sotto forma di sgravi da imposte ambientali che soddisfano le condizioni di cui alla direttiva 2003/96 sono compatibili con il mercato interno ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, TFUE e sono esentati dall'obbligo di notifica di cui all'articolo 108, paragrafo 3, TFUE, purché soddisfino determinate condizioni. Orbene, l'articolo 2, punto 119, di detto regolamento definisce un'«imposta ambientale» come un'«imposta con una specifica base imponibile che abbia manifesti effetti negativi sull'ambiente o che sia intesa a gravare su determinate attività o determinati beni e servizi in modo tale che il prezzo dei medesimi possa includere i costi ambientali e/o in modo tale che i produttori e i consumatori si orientino verso attività più rispettose dell'ambiente».

52. Nella fattispecie, il giudice del rinvio cerca di determinare se la tassazione del consumo di carbone utilizzato nella produzione di elettricità, come prevista dalla legislazione nazionale, sia conforme alla direttiva 2003/96. A tal riguardo, occorre rilevare che, quando la Corte è adita con rinvio pregiudiziale volto a stabilire se un'imposta sia stata istituita da uno Stato membro per finalità di politica ambientale, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, di tale

[34] Ai sensi di tale considerando, «[i] prodotti sottoposti ad accisa possono essere oggetto di altre imposte indirette aventi finalità specifiche. In tali casi, tuttavia, al fine di non compromettere l'utile effetto delle norme comunitarie relative alle imposte indirette, gli Stati membri dovrebbero rispettare taluni elementi essenziali di tali norme».

[35] V. sentenza del 12 febbraio 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84, punti 33 e 34). La Corte ne ha dedotto che l'articolo 1, paragrafo 3, della direttiva 2008/118 non osta, in quanto tale, a che gli Stati membri applichino a prodotti diversi da quelli soggetti al regime dell'accisa armonizzata un'imposta disciplinata da norme identiche a quelle di tale regime.

[36] V. giurisprudenza citata al paragrafo 44 delle presenti conclusioni.

[37] Nello stesso senso, rilevo che, nelle mie conclusioni nella causa RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, paragrafo 48), ho indicato, quanto all'obiettivo relativo alla tutela dell'ambiente, che è pacifico che la produzione di elettricità dalla lignite comporti numerosi obblighi imposti dalle norme ambientali, che mirano all'utilizzo più pulito possibile dei prodotti energetici e che non si poteva quindi escludere che l'esenzione controversa in tale causa fosse idonea ad incidere sull'attuazione di tali obblighi, allorché essi comportino la lavorazione del prodotto energetico con l'impiego di elettricità, al fine di rendere possibile una produzione energetica più ecologica.

[38] Regolamento della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del trattato (GU 2014, L 187, pag. 1).

[39] Sul nesso tra la direttiva 2003/96 e gli aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 TFUE, v. Villar Ezcurra, M. e Fonseca Capdevila, E., «Parafiscal charges and contributions to general electricity networks: a legal analysis of its nature under the scope of Directive 2003/96 and the EU State aids regime», in Weishaar, S.E., *The Green Market Transition: Carbon Taxes, Energy Subsidies and Smart Instrument Mixes*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham, 2017, pagg. da 143 a 156.

direttiva, la sua funzione consiste nel chiarire al giudice nazionale i criteri la cui attuazione gli permetterà di stabilire se detta imposta persegua effettivamente una tale finalità, piuttosto che nel procedere essa stessa a tale valutazione, tanto più che essa non dispone necessariamente di tutti gli elementi indispensabili a tale riguardo [40].

53. In tale prospettiva, in primo luogo, il giudice del rinvio sottolinea che la normativa spagnola, prevedendo la tassazione del carbone utilizzato nella produzione di elettricità, sostiene di avere come obiettivo la tutela dell'ambiente. La Endesa, dal canto suo, ritiene che tale giustificazione sia solo apparente, al fine di rispettare il diritto dell'Unione, mentre il vero obiettivo della legge 15/2012 era esclusivamente quello di aumentare il gettito fiscale. A questo proposito, osservo che, nella sua decisione, il giudice del rinvio ha citato una parte del preambolo di tale legge [41], da cui risulta che il legislatore spagnolo, con l'adozione di quest'ultima, ha inteso proteggere l'ambiente. Il Regno di Spagna ha pertanto giustificato l'adozione dell'imposta sul carbone con «motivi di politica ambientale». Tuttavia, come indicato al paragrafo 50 delle presenti conclusioni, per conformarsi all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96, occorre inoltre che l'imposta di cui trattasi garantisca effettivamente una migliore tutela dell'ambiente.

54. In secondo luogo, il giudice del rinvio ritiene, riferendosi alla seconda disposizione aggiuntiva della legge 15/2012, che l'imposta sul carbone abbia una finalità puramente di bilancio, vale a dire quella di finanziare i costi del sistema elettrico spagnolo. Un siffatto argomento si ricollega all'interpretazione della nozione di «finalità specifiche», di cui all'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118. Tuttavia, come indicato ai paragrafi 49 e 50 delle presenti conclusioni, tale nozione non è applicabile nell'ambito dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 né, in particolare, va verificato se esista un nesso diretto tra l'utilizzazione del gettito e la finalità dell'imposta sul carbone. Aggiungo che il governo spagnolo ha sostenuto che questa seconda disposizione aggiuntiva non fa riferimento all'imposta sul carbone e che le imposte previste da detta disposizione sono le tre nuove imposte istituite dalla legge 15/2012 [42]. Di conseguenza, secondo detto governo, in ogni caso, l'imposta sul carbone non rientrerebbe nella seconda disposizione aggiuntiva di tale legge.

55. In terzo luogo, il giudice del rinvio sostiene che la struttura dell'imposta sul carbone non riflette l'obiettivo ambientale annunciato nel preambolo della legge 15/2012, in quanto l'aliquota di tale imposta dipende dal potere calorifico del carbone utilizzato nella produzione di elettricità. A tal riguardo, tengo a sottolineare che l'articolo 10, paragrafo 1, della direttiva 2003/96 dispone che a decorrere dal 1º 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, per quanto riguarda il carbone e il coke, varie versioni linguistiche di tale tabella C, intitolata «Livelli minimi di imposizione applicabili ai combustibili per riscaldamento e all'elettricità», vale a dire, in particolare, le versioni nelle lingue tedesca, estone, inglese, croata, lettone, lituana, ungherese, maltese, polacca, rumena e slovena, 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 rimette in discussione il fatto che l'imposta sul carbone possa essere stata adottata per motivi di politica ambientale.

[40] V., per analogia, ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

[41] V. paragrafo 16 delle presenti conclusioni.

[42] V. paragrafo 18 delle presenti conclusioni.

56. In quarto luogo, il giudice del rinvio rileva che il gettito dell'imposta sul carbone non è destinato a ridurre l'impatto sull'ambiente dell'utilizzazione del carbone nella produzione di elettricità. Tuttavia, come risulta dal paragrafo 50 delle presenti conclusioni, un'imposta contribuisce alla tutela dell'ambiente qualora 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 di una migliore protezione dell'ambiente, ad esempio mediante una forte tassazione dei prodotti di cui trattasi al fine di scoraggiarne il consumo o di incoraggiare l'utilizzo di altri prodotti i cui effetti sono meno nocivi per l'ambiente. Spetta al giudice del rinvio verificare se, nel caso di specie, questo si verifichi per l'imposta sul carbone. A tal riguardo, mi sembra opportuno rilevare che la combinazione della soppressione dell'esenzione dall'imposta sul carbone con l'aumento dell'aliquota d'imposta di quest'ultima costituisce un mezzo idoneo a contribuire a scoraggiare l'utilizzo del carbone nella produzione di elettricità e a promuovere altre fonti di energia meno inquinanti e che, secondo la Commissione, nella prassi, la soppressione di tale esenzione sembra aver effettivamente inciso sul volume di energia elettrica prodotto a partire dal carbone in Spagna.

57. In quinto luogo, il giudice del rinvio si chiede se l'obiettivo ambientale sia raggiunto per il semplice fatto che sono prelevate imposte su taluni prodotti energetici non rinnovabili e non sull'uso di quelli ritenuti meno nocivi per l'ambiente. Per quanto riguarda tale questione, dal paragrafo precedente delle presenti conclusioni risulta che, quando un tributo scoraggia il consumo di un prodotto nocivo per l'ambiente o incoraggia l'uso di altri prodotti i cui effetti siano meno nocivi per l'ambiente, esso contribuisce alla tutela dell'ambiente. Nel caso di specie, il governo spagnolo ha ritenuto che il carbone costituisse un'energia inquinante che occorreva tassare quando è utilizzato per la produzione di elettricità. In tal senso, ritengo che, scoraggiando il consumo di carbone, il quale è pacificamente molto nocivo per l'ambiente [43], tale governo abbia mirato alla protezione dell'ambiente, ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96.

58. Infine, in sesto luogo, la Endesa sostiene che, se l'imposta sul carbone è stata istituita, il governo spagnolo ha successivamente ripristinato l'esenzione per gli idrocarburi utilizzati nella produzione di elettricità, il che dimostrerebbe l'assenza di una reale finalità ambientale. Tuttavia, a mio parere, l'esame di un'imposta alla luce dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, della direttiva 2003/96 deve essere effettuato caso per caso. Dal momento che tale imposta è stata istituita «per motivi di politica ambientale», essa rientra nell'ambito di applicazione di tale disposizione anche se, allo stesso tempo, altri prodotti inquinanti utilizzati nella produzione di elettricità non sono sottoposti a tassazione.

59. Alla luce di tutto quanto precede, ritengo che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), 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 soddisfa la condizione secondo la quale l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale» quando, in circostanze in cui il legislatore nazionale ha invocato ai fini dell'adozione di tale imposta l'obiettivo di tutela dell'ambiente, una finalità ambientale non si rifletta nella struttura dell'imposta in parola, la cui aliquota dipende dal potere calorifico del carbone, il gettito dell'imposta medesima è destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico nazionale e l'utilizzo di altri prodotti energetici ritenuti meno nocivi per l'ambiente non è assoggettato a tassazione.

[43] V., in particolare, terza parte della sesta relazione di valutazione del gruppo di esperti intergovernativo sull'evoluzione del clima (GIEC), pubblicata nell'aprile 2022, una sintesi della quale (in inglese) è consultabile al seguente indirizzo: https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg3/downloads/report/IPCC_AR6_WGIII_SummaryForPolicymakers.pdf.

## V. Conclusione

60. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dall'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna) nei seguenti termini:

L'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,

dev'essere interpretato nel senso che:

una normativa nazionale che prevede la tassazione del carbone utilizzato per la produzione di elettricità soddisfa la condizione secondo la quale l'imposta deve essere istituita «per motivi di politica ambientale» quando, in circostanze in cui il legislatore nazionale ha invocato ai fini dell'adozione di tale imposta l'obiettivo di tutela dell'ambiente, una finalità ambientale non si rifletta nella struttura dell'imposta in parola, la cui aliquota dipende dal potere calorifico del carbone, il gettito dell'imposta medesima è destinato al finanziamento dei costi del sistema elettrico nazionale e l'utilizzo di altri prodotti energetici ritenuti meno nocivi per l'ambiente non è assoggettato a tassazione.