



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

9 settembre 2021 \*

[Testo rettificato con ordinanza del 29 settembre 2021]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Direttiva 2003/96/CE – Articolo 17, paragrafo 1, lettera a) – Sgravi fiscali sul consumo di prodotti energetici e di elettricità a favore delle imprese a forte consumo di energia – Riduzione facoltativa – Modalità di rimborso delle imposte riscosse in violazione delle disposizioni di diritto nazionale adottate sulla base di una facoltà concessa agli Stati membri in tale direttiva – Pagamento degli interessi – Principio della parità di trattamento»

Nella causa C-100/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 19 novembre 2019, pervenuta in cancelleria il 26 febbraio 2020, nel procedimento

**XY**

contro

**Hauptzollamt B,**

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, M. Ilešič, E. Juhász (relatore), C. Lycourgos e I. Jarukaitis, giudici,

avvocato generale: M. Szpunar

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- [Come rettificato con ordinanza del 29 settembre 2021] per XY, da L. Jesse, Rechtsanwalt;
- per lo Hauptzollamt B, da G. Rittenauer, in qualità di agente;

\* Lingua processuale: il tedesco.

– per il governo tedesco, da J. Möller e S. Heimerl, in qualità di agenti;  
– per la Commissione europea, da A. Armenia e R. Pethke, in qualità di agenti,  
sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 12 maggio 2021,  
ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità (GU 2003, L 283, pag. 51).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la XY e lo Hauptzollamt B (ufficio doganale centrale B, Germania), in merito a un accertamento fiscale relativo alla tassazione del consumo di elettricità della XY, in particolare, all'esistenza di un diritto di quest'ultima al versamento di interessi di mora sull'importo dell'imposta sull'elettricità che essa aveva indebitamente pagato e che le è stato quindi rimborsato.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 I considerando da 3 a 5 della direttiva 2003/96 così recitano:
  - «(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».
- 4 L'articolo 1 di tale direttiva è redatto come segue:

«Gli Stati membri tassano i prodotti energetici e l'elettricità conformemente alla presente direttiva».
- 5 L'articolo 5 di detta direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, aliquote d'imposta differenziate a condizione che dette aliquote rispettino i livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva e siano compatibili con il diritto [dell'Unione], nei seguenti casi:

  - quando le aliquote differenziate sono direttamente connesse con la qualità del prodotto,

- quando le aliquote differenziate dipendono dai livelli quantitativi del consumo di elettricità e dei prodotti energetici utilizzati per il riscaldamento,
- per i seguenti usi: trasporti pubblici locali di passeggeri (compresi i taxi), raccolta di rifiuti, forze armate e pubblica amministrazione, disabili, ambulanze,
- tra uso commerciale e non commerciale, per i prodotti energetici e l'elettricità di cui agli articoli 9 e 10».

6 L'articolo 17 della stessa direttiva dispone quanto segue:

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

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

Per “impresa a forte consumo di energia” si intende un'impresa, come definita all'articolo 11, in cui i costi di acquisto dei prodotti energetici ed elettricità siano pari almeno al 3,0% del valore produttivo ovvero l'imposta nazionale sull'energia pagabile sia pari almeno allo 0,5% del valore aggiunto. Nell'ambito di questa definizione gli Stati membri possono applicare concetti più restrittivi, compresi il valore del fatturato, e le definizioni di processo e di settore.

Per “acquisti di prodotti energetici e di elettricità” si intende il costo effettivo dell'energia acquistata o generata nell'impresa. Sono inclusi soltanto l'elettricità, i prodotti per riscaldamento ed energetici utilizzati per riscaldamento o per i fini di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettere b) e c). Sono incluse tutte le imposte, tranne l'[imposta sul valore aggiunto (IVA)] detraibile.

Per “valore produttivo” si intende la cifra d'affari, compresi i sussidi direttamente legati al prezzo del prodotto, maggiorata o diminuita delle variazioni degli stock di prodotti finiti, dei lavori in corso e dei beni e dei servizi acquistati a fini di rivendita, meno gli acquisti di beni e servizi fatti a fini di rivendita.

Per “valore aggiunto” si intende il totale della cifra d'affari soggetto a IVA, comprese le esportazioni, diminuito del totale degli acquisti soggetti a IVA, comprese le importazioni.

Agli Stati membri, che attualmente applicano sistemi nazionali di imposizione dell'energia in cui le imprese a forte consumo di energia sono definite secondo criteri diversi dal costo dell'energia rapportato al valore produttivo e dalla tassa nazionale sull'energia pagabile rapportata al valore aggiunto, è concesso un periodo transitorio fino al 1° gennaio 2007 al massimo per conformarsi alla definizione di cui alla lettera a), primo comma;

b) qualora siano conclusi accordi con imprese o associazioni di imprese, o qualora siano attuati regimi concernenti diritti commercializzabili o misure equivalenti, purché volti a conseguire obiettivi di protezione ambientale o a migliorare l'efficienza energetica.

2. Nonostante l'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino a zero ai prodotti energetici e all'elettricità definiti all'articolo 2, se utilizzati da un'impresa a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1.

3. Nonostante l'articolo 4, paragrafo 1, gli Stati membri possono applicare un livello di tassazione fino al 50% dei livelli minimi previsti dalla presente direttiva ai prodotti energetici e all'elettricità definiti all'articolo 2, se utilizzati dalle imprese di cui all'articolo 11 che non sono imprese a forte consumo di energia ai sensi del paragrafo 1.
4. Le imprese che beneficiano delle possibilità di cui ai paragrafi 2 e 3 sottoscrivono gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti di cui al paragrafo 1, lettera b). Gli accordi, i regimi concernenti diritti commercializzabili o le misure equivalenti devono portare al conseguimento di obiettivi di protezione ambientale o ad una maggiore efficienza energetica in misura globalmente equivalente al risultato che si sarebbe ottenuto in caso di osservanza delle normali aliquote minime della Comunità».
- 7 Ai sensi degli articoli 7, 15, 16 e 19 della direttiva 2003/96, gli Stati membri possono anche applicare esenzioni o riduzioni del livello di tassazione nei casi ivi menzionati.
- 8 L'articolo 21, paragrafo 5, prima frase, di tale direttiva prevede quanto segue:  
«Ai fini dell'applicazione degli articoli 5 e 6 della 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 (GU 1992, L 76, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2000/47/CE del Consiglio, del 20 luglio 2000 (GU 2000, L 193, pag. 73)], l'elettricità e il gas naturale sono soggetti ad imposizione e diventano imponibili al momento della fornitura da parte del distributore o del ridistributore».

### ***Diritto tedesco***

- 9 Lo Stromsteuergesetz (legge in materia di imposta sull'elettricità), del 24 marzo 1999 (BGBl. 1999 I, pag. 378, e BGBl. 2000 I, pag. 147), come modificato dalla legge del 19 dicembre 2008 (BGBl. 2008 I, pag. 2794) (in prosieguo: lo «StromStG»), dispone quanto segue al suo articolo 3, intitolato «Aliquota di imposta»:  
«L'imposta ammonta a EUR 20,50 per megawatt/ora».
- 10 L'articolo 9 dello StromStG, intitolato «Esenzioni fiscali, sgravi fiscali», al suo paragrafo 3 prevede quanto segue:  
«All'elettricità è applicata, a eccezione dei casi di cui al paragrafo 2, punto 2, un'aliquota ridotta pari a EUR 12,30 per megawatt/ora, quando questa è prelevata da imprese che svolgono la loro attività nel settore manifatturiero o da aziende del settore agricolo e forestale per finalità aziendali e non è esente da imposta a norma del paragrafo 1».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

- 11 La XY è un'impresa manifatturiera che, nel 2010, nell'ambito delle sue attività, ha prelevato energia elettrica proveniente dalla rete di approvvigionamento al fine di procedere alla ricarica di accumulatori.

- 12 Nella sua dichiarazione relativa all'imposta sull'elettricità per l'anno 2010, la XY ha dichiarato il volume di elettricità prelevato a titolo di consumo proprio e ha optato per l'applicazione dell'imposta ad aliquota ridotta prevista all'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG. Nell'avviso di accertamento corrispondente, l'ufficio doganale centrale B ha tuttavia applicato l'imposta sull'elettricità in base all'aliquota ordinaria, il che è stato contestato dalla XY.
- 13 Dopo che è stato accertato, nell'ambito di un procedimento giurisdizionale relativo all'anno 2006, che era applicabile l'imposta ad aliquota ridotta prevista all'articolo 9, paragrafo 3, dello StromStG, l'ufficio doganale centrale B ha riconsiderato la sua decisione per quanto riguarda l'anno 2010, ritenendo in definitiva che la XY avesse il diritto di chiedere l'applicazione di tale aliquota, e ha provveduto, il 27 agosto 2013, a rettificare l'avviso di accertamento della XY e a rimborsare l'importo indebitamente pagato da quest'ultima per l'anno 2010.
- 14 Nel dicembre 2014, la XY ha chiesto che sull'importo rimborsato per l'anno 2010 fossero applicati gli interessi di mora, richiesta che l'ufficio doganale centrale B ha respinto.
- 15 Il ricorso della XY diretto ad ottenere il versamento di tali interessi di mora è stato respinto dal Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania), con la motivazione che la XY non vi aveva diritto né in forza del diritto dell'Unione né in forza del diritto tedesco. Più in particolare, secondo tale giudice, il diritto dell'Unione non imporrebbe di applicare gli interessi di mora sull'importo rimborsato. Infatti, da un lato, il prelievo di elettricità al fine di procedere alla ricarica di accumulatori non rientrerebbe nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96. Dall'altro lato, e in ogni caso, l'applicazione della riduzione dell'imposta di cui trattasi nel procedimento principale sarebbe facoltativa, cosicché il diritto dell'Unione non esigerebbe il versamento di interessi di mora in caso di rimborso.
- 16 La XY ha proposto ricorso per cassazione (*Revision*) avverso tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), giudice del rinvio. Secondo la XY, conformemente alla giurisprudenza della Corte, occorrerebbe versare interessi di mora nell'ipotesi di rimborso di imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione, anche in caso di applicazione di sgravi fiscali facoltativi. Del resto, il processo di ricarica di una batteria costituirebbe un'operazione reversibile che rientrerebbe nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96.
- 17 Contrariamente al Finanzgericht (Tribunale tributario), il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ritiene che l'attività della XY rientri nell'ambito di applicazione della direttiva 2003/96 e si chiede unicamente se sull'importo dell'imposta sull'elettricità indebitamente pagato, e rimborsato a detta impresa, debbano essere applicati interessi di mora.
- 18 In tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, a norma del diritto dell'Unione, debbano essere applicati interessi di mora su un credito derivante dal rimborso di un'imposta sull'elettricità indebitamente accertata, quando l'accertamento di un importo inferiore a titolo di detta imposta era giustificato dallo sgravio fiscale facoltativo ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96/CE e l'accertamento dell'imposta per un importo eccessivo era imputabile unicamente a un errore in sede di applicazione al caso controverso della disposizione nazionale emanata ai fini del recepimento dell'articolo succitato».

## Sulla questione pregiudiziale

- 19 In via preliminare, occorre rilevare che, da un lato, nell'ambito delle sue osservazioni, il governo tedesco, senza sollevare un'eccezione di irricevibilità, ritiene, in sostanza, che, in forza dell'articolo 21, paragrafo 5, della direttiva 2003/96, l'elettricità fornita per essere immagazzinata in accumulatori debba essere tassata o anche tassata al momento della sua successiva distribuzione a terzi. Tale parere diverge dalla premessa del giudice del rinvio, secondo cui la fornitura di elettricità al fine di immagazzinarla in accumulatori è l'unico fatto generatore dell'imposta di cui trattasi.
- 20 Queste osservazioni non incidono sulla ricevibilità della questione sollevata.
- 21 Infatti, secondo costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di diritto e di fatto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza. Il diniego, da parte della Corte, di pronunciarsi su una domanda proposta da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora appaia in modo manifesto che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto del procedimento principale, qualora la questione sia di tipo teorico o, ancora, quando la Corte non disponga degli elementi di fatto e di diritto necessari per rispondere in modo utile alle questioni che le sono sottoposte, nonché per comprendere le ragioni per le quali il giudice nazionale ritiene di aver bisogno delle risposte a tali questioni al fine di risolvere la controversia pendente dinanzi ad esso (sentenze del 10 dicembre 2018, *Wightman e a.*, C-621/18, EU:C:2018:999, punto 27, e del 12 dicembre 2019, *Slovenské elektrárne*, C-376/18, EU:C:2019:1068, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 22 Dalla questione posta risulta che essa ha un rapporto con la realtà effettiva e con l'oggetto della controversia principale, dato che quest'ultima non ha ad oggetto l'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2003/96, bensì le condizioni di rimborso di un'imposta riscossa sulla base dell'errata applicazione di una normativa nazionale che attua una facoltà prevista da tale direttiva.
- 23 Dall'altro lato, il governo tedesco afferma che la questione sollevata non avrebbe dovuto fare riferimento all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, bensì sull'articolo 5, quarto trattino, della stessa.
- 24 A tal riguardo, come osservato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, occorre rilevare che sia lo sgravio fiscale per le imprese a forte consumo di energia, di cui all'articolo 17, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, sia l'applicazione di aliquote d'imposta differenziate a seconda dell'uso commerciale o non commerciale dell'elettricità, di cui all'articolo 5, quarto trattino, della medesima direttiva, hanno carattere facoltativo per gli Stati membri. La soluzione della questione di diritto sollevata con la domanda posta può, di conseguenza, essere importante ai fini dell'esito del procedimento principale, indipendentemente dal fondamento giuridico su cui si è basato il legislatore tedesco per introdurre l'applicazione delle aliquote d'imposta differenziate in esame.
- 25 In tali circostanze, occorre considerare che il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione esiga che, in caso di rimborso dell'importo dell'imposta sull'elettricità indebitamente riscosso, a causa dell'errata applicazione di una disposizione nazionale, adottata sulla base di una facoltà concessa agli Stati membri dalla direttiva 2003/96, si applichino interessi su tale importo.

- 26 Si deve ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai soggetti dell'ordinamento dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Gli Stati membri sono quindi tenuti, in linea di principio, a rimborsare le imposte riscosse in violazione del diritto dell'Unione (sentenze del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punto 24 e giurisprudenza ivi citata, e del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Inoltre, la Corte ha dichiarato che, qualora uno Stato membro abbia prelevato imposte in violazione delle disposizioni del diritto dell'Unione, i soggetti dell'ordinamento hanno diritto al rimborso non solo dell'imposta indebitamente riscossa, ma anche degli importi pagati a detto Stato o da esso trattenuti in rapporto diretto con tale imposta. Tale rimborso comprende altresì le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'esigibilità anticipata dell'imposta. Da tale giurisprudenza risulta che il principio dell'obbligo, posto a carico degli Stati membri, di restituire, con gli interessi, gli importi delle imposte riscossi in violazione del diritto dell'Unione discende dal diritto dell'Unione medesimo (sentenze del 19 luglio 2012, Littlewoods Retail e a., C-591/10, EU:C:2012:478, punti 25 e 26 e giurisprudenza ivi citata, e del 23 aprile 2020, Sole-Mizo e Dalmandi Mezőgazdasági, C-13/18 e C-126/18, EU:C:2020:292, punti 35 e 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 74 delle sue conclusioni, l'obbligo di applicazione degli interessi sull'importo delle tasse riscosse in violazione del diritto dell'Unione si applica anche quando tale violazione deriva da una disapplicazione dei principi generali di tale diritto.
- 29 Occorre ricordare che la direttiva 2003/96 mira, come risulta dai suoi considerando da 3 a 5 e dal suo articolo 1, a stabilire un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità (v., in tal senso, sentenza del 3 dicembre 2020, Repsol Petróleo, C-44/19, EU:C:2020:982, punto 21).
- 30 Nell'ambito di tale regime, il legislatore dell'Unione, in particolare in forza degli articoli 5, 7, da 15 a 17 e 19 di tale direttiva, ha conferito agli Stati membri un insieme di facoltà al fine di introdurre aliquote d'imposta differenziate, esenzioni fiscali o sgravi fiscali dalle accise, le quali sono parte integrante del regime di tassazione armonizzato istituito da detta direttiva.
- 31 Pertanto, secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri sono tenuti ad esercitare il potere discrezionale di cui dispongono ai sensi di tali articoli nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del principio di parità di trattamento (v., in tal senso, sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). Peraltro, tale obbligo riguarda sia le misure mediante le quali si fa uso di tale potere discrezionale sia la loro applicazione.
- 32 Il principio di parità di trattamento impone che situazioni analoghe non siano trattate in maniera diversa e che situazioni diverse non siano trattate in maniera uguale, salvo che un trattamento siffatto sia obiettivamente giustificato (sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano, C-513/18, EU:C:2020:59, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

- 33 A tal riguardo, occorre constatare che, dal punto di vista dell'importo dell'imposta indebitamente riscosso e dell'obbligo di rimborso corrispondente, un operatore economico soggetto a un'aliquota ridotta dell'imposta sull'elettricità in applicazione di una disposizione del diritto nazionale che attua la facoltà prevista dalla direttiva 2003/96, e il cui importo è stato indebitamente riscosso, si trova in una situazione analoga a quella di un operatore economico soggetto all'aliquota ordinaria di tale imposta in applicazione di una disposizione di tale direttiva, il cui importo sia stato indebitamente riscosso.
- 34 Queste due situazioni non devono essere trattate in maniera diversa, il che implica, in caso di rimborso, l'obbligo di applicazione degli interessi sull'importo dell'imposta indebitamente riscosso.
- 35 Infatti, il confronto tra gli operatori economici deve essere effettuato a seconda che essi abbiano dovuto o meno subire le perdite costituite dall'indisponibilità di somme di danaro a seguito dell'errata esigibilità dell'imposta, ai sensi della giurisprudenza citata al punto 27 della presente sentenza, prescindendo dal fatto che essi siano soggetti all'applicazione dell'aliquota ordinaria o dell'aliquota ridotta della stessa, in quanto le due aliquote rientrano in uno stesso regime armonizzato istituito dalla direttiva 2003/96.
- 36 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che il diritto dell'Unione esige che, in caso di rimborso dell'importo dell'imposta sull'elettricità indebitamente riscosso, a causa dell'errata applicazione di una disposizione nazionale, adottata sulla base di una facoltà concessa agli Stati membri dalla direttiva 2003/96, si applichino interessi su tale importo.

### **Sulle spese**

- 37 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:

**Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che esso esige che, in caso di rimborso dell'importo dell'imposta sull'elettricità indebitamente riscosso, a causa dell'errata applicazione di una disposizione nazionale, adottata sulla base di una facoltà concessa agli Stati membri dalla direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, si applichino interessi su tale importo.**

Firme