



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

18 aprile 2024\*

«Rinvio pregiudiziale – Tassazione dei prodotti energetici e dell’elettricità – Direttiva 2003/96/CE – Articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino – Nozione di “processi mineralogici” – Elettricità utilizzata per l’alimentazione dei macchinari impiegati per la lavorazione del calcare estratto da cave»

Nella causa C-133/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 27 febbraio 2023, pervenuta in cancelleria il 6 marzo 2023, nel procedimento

**Omya CZ s. r. o.**

contro

**Generální ředitelství cel,**

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da F. Biltgen, presidente di sezione, N. Wahl e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,

avvocato generale: A. Rantos

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ceco, da L. Halajová, M. Smolek e J. Vlácil, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e J. Hradil, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

\* Lingua processuale: il ceco.

## Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, 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 fra la Omya CZ s. r. o. (in prosieguo: la «Omya») e il Generální ředitelství cel (direzione generale delle dogane, Repubblica ceca) vertente sulla tassazione dell'energia elettrica utilizzata dalla Omya per la lavorazione del calcare estratto.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

##### *Direttiva 2003/96*

- 3 L'articolo 2, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 così prevede:

«La presente direttiva non si applica:

(...)

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

(...)

– Processi mineralogici.

Per “processi mineralogici” s'intendono i processi classificati nella Nomenclatura generale delle attività economiche nelle Comunità europee sotto il codice DI 26 “Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi” nel regolamento (CEE) n. 3037/90 del Consiglio, del 9 ottobre 1990, relativo alla classificazione statistica delle attività economiche nell[e] Comunità europee[e] [(GU 1990, L 293, pag. 1)].

(...))».

*Regolamento (CE) n. 1893/2006*

4 Il regolamento (CE) n. 1893/2006 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 dicembre 2006, che definisce la classificazione statistica delle attività economiche NACE Revisione 2 e modifica il regolamento (CEE) n. 3037/90 del Consiglio nonché alcuni regolamenti (CE) relativi a settori statistici specifici (GU 2006, L 393, pag. 1), il quale, conformemente al suo articolo 21, secondo comma, è applicabile a decorrere dal 1° gennaio 2008, al suo articolo 1 dispone quanto segue:

«1. Il presente regolamento definisce la classificazione statistica comune delle attività economiche nella Comunità europea (di seguito denominata “NACE Rev. 2”). Tale classificazione assicura che le classificazioni comunitarie siano pertinenti alla realtà economica e aumenta la comparabilità tra classificazioni nazionali, comunitarie e internazionali e di conseguenza tra statistiche nazionali, comunitarie e internazionali.

2. Il presente regolamento si applica unicamente all’impiego della classificazione per fini statistici».

5 L’articolo 5 del regolamento n. 1893/2006 così dispone:

«La Commissione [delle Comunità europee], in cooperazione con gli Stati membri, assicura la diffusione, il mantenimento e la promozione della NACE Rev. 2, segnatamente:

- a) redigendo, aggiornando e pubblicando note esplicative della NACE Rev. 2;
- b) elaborando e pubblicando orientamenti per la classificazione delle unità statistiche conformemente alla NACE Rev. 2;
- c) pubblicando tabelle di corrispondenza tra la NACE Rev. 1.1 e la NACE Rev. 2 e tra la NACE Rev. 2 e la NACE Rev. 1.1;
- d) impegnandosi per migliorare la coerenza con altre classificazioni sociali ed economiche».

6 La divisione 08, intitolata «Altre attività estrattive», contenuta nella sezione B, intitolata «Attività estrattiva», della classificazione NACE Rev. 2 contiene un gruppo 08.1, intitolato «Estrazione di pietra, sabbia e argilla», di cui fa parte la classe 08.11, intitolata «Estrazione di pietre ornamentali e da costruzione, calcare, pietra di gesso, creta e ardesia».

7 La divisione 23, intitolata «Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi», della sezione C, intitolata «Attività manifatturiere», della classificazione NACE Rev. 2 corrisponde al codice DI 26 di cui al regolamento n. 3037/90 e comprende, in particolare, il gruppo 23.7, intitolato «Taglio, modellatura e finitura di pietre», di cui fa parte la classe 23.70, recante lo stesso titolo.

*Regolamento (CE) n. 451/2008*

- 8 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, del regolamento (CE) n. 451/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 23 aprile 2008, che definisce una nuova classificazione statistica dei prodotti associata alle attività (CPA) e abroga il regolamento (CEE) n. 3696/93 del Consiglio (GU 2008, L 145, pag. 65):

«Il presente regolamento definisce una nuova [classificazione statistica dei prodotti associata alle attività (CPA)] comune nella Comunità, al fine di assicurare la pertinenza alla realtà economica e la comparabilità tra classificazioni nazionali, comunitarie e internazionali e, di conseguenza, tra statistiche nazionali, comunitarie e internazionali».

- 9 L'allegato del regolamento n. 451/2008 contiene la CPA.

*Regolamento (UE) n. 1209/2014*

- 10 L'articolo 1 del regolamento (UE) n. 1209/2014 della Commissione, del 29 ottobre 2014, che modifica il regolamento n. 451/2008 (GU 2014, L 336, pag. 1) prevede quanto segue:

«L'allegato del regolamento [n. 451/2008] è sostituito dal testo che figura nell'allegato del presente regolamento».

- 11 L'allegato del regolamento n. 1209/2014 contiene, in particolare, la sezione C, intitolata «Prodotti trasformati e manufatti», che comprende la divisione 23, intitolata «Altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi», di cui fa parte il gruppo 23.7, intitolato «Pietre tagliate, modellate e finite», comprendente la classe 23.70, intitolata «Pietre tagliate, modellate e finite», nella quale figura la categoria 23.70.1, intitolata «Pietre tagliate, modellate e finite», comprendente la sottocategoria 23.70.11, intitolata «Marmo, travertino e alabastro, lavorati, e lavori di tali pietre (escl. blocchetti e lastre per pavimentazioni, bordi per marciapiedi, piastrelle, cubi e simili); granulati, scaglie e polveri di marmo, travertino e alabastro, colorati artificialmente».

*Note esplicative*

- 12 La parte I della NACE Rev.2 Classificazione statistica delle attività economiche nella Comunità europea, pubblicata da Eurostat nella sua collezione Methodologies and Working papers (in prosieguo: le «note esplicative»), contiene, in particolare, i seguenti orientamenti preliminari:

«(...)

48. Un'unità può svolgere una o più attività economiche descritte in una o più categorie della NACE.

49. L'attività principale di un'unità statistica è quella che maggiormente contribuisce al valore aggiunto totale di tale unità. L'attività principale è identificata secondo il metodo “top-down” (...) e non necessariamente incide per il 50 per cento e oltre del valore aggiunto totale dell'unità.

(...)

58. Ad ogni unità registrata nei registri statistici delle imprese (...) si associa un codice NACE in base all'attività economica principale, cioè quella che contribuisce maggiormente al valore aggiunto dell'unità. (...)».

13 La parte IV delle note esplicative indica, in particolare, per quanto riguarda le sezioni B e C che essa comprende:

«Sezione B Attività estrattiva

L'attività estrattiva include l'estrazione dei minerali che si presentano in natura allo stato solido (carbone e minerali), liquido (petrolio) o gassoso (gas naturale). (...)

Questa sezione include attività supplementari mirate alla preparazione dei materiali grezzi per la commercializzazione, per esempio, la frantumazione, la macinazione, il lavaggio, l'essiccazione, la cernita, la concentrazione di minerali, la liquefazione del gas naturale e l'agglomerazione dei combustibili solidi. Queste operazioni vengono spesso effettuate dalle unità che hanno estratto le risorse e/o da altre unità situate in prossimità delle stesse.

(...)

Dalla sezione sono escluse:

– la lavorazione dei materiali estratti, cfr. sezione C (Attività manifatturiera)

(...)

– la frantumazione, macinazione o altra lavorazione di terre, rocce e minerali non effettuati in connessione con l'estrazione e lo scavo, cfr. 23.9

(...)

08 Altre attività estrattive

Questa divisione include non solo l'estrazione da cave e miniere, ma anche il dragaggio di depositi alluvionali, la frantumazione di rocce e l'utilizzo di paludi salmastre. I prodotti vengono utilizzati principalmente per le costruzioni (ad esempio: sabbie, pietre eccetera), la produzione di materiali (ad esempio: argilla, pietra da gesso, calcio eccetera), la produzione di prodotti chimici, eccetera.

Questa divisione non include la lavorazione dei minerali estratti (esclusa la frantumazione, la macinazione, il taglio, il lavaggio, l'essiccazione, la cernita e la miscelazione).

(...)

Sezione C Attività manifatturiere

Questa sezione include la trasformazione fisica o chimica di materiali, sostanze o componenti in nuovi prodotti, sebbene questo non sia l'unico criterio con cui è possibile definire queste attività (cfr. nota sul riciclaggio dei materiali di scarto). I materiali, le sostanze o i componenti trasformati sono materie prime che provengono dall'agricoltura, dalla silvicoltura, dalla pesca,

dall'estrazione di minerali oppure sono il prodotto di altre attività manifatturiere. L'alterazione sostanziale, la rigenerazione o la ricostruzione sostanziale dei prodotti sono in genere considerate attività manifatturiere.

Il nuovo prodotto trasformato può essere finito, ossia pronto per l'utilizzo o il consumo, oppure può trattarsi di un prodotto semilavorato destinato ad un'ulteriore attività manifatturiera. (...)

(...)

Nota: (...) Come regola generale, le attività della sezione manifatturiera implicano la trasformazione di materiali in nuovi prodotti. Il loro *output* è un prodotto nuovo. (...)

(...)

(...) la Nace non considera come manifatturiere altre attività che talvolta implicano un processo di trasformazione, classificate in un'altra sezione della NACE. (e non sono quindi considerate attività manifatturiere). (...)

(...)

### 23 Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi

Questa divisione include le attività relative alla lavorazione di sostanze singole di origine minerale. (...) La fabbricazione di pietra lavorata e finita e di altri prodotti minerali è inclusa in questa divisione.

(...)».

### ***Diritto ceco***

- 14 Ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 2, lettera f), della sezione 47, dello zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů (legge n. 261/2007 sulla stabilizzazione dei conti pubblici; in prosieguo: la «legge n. 261/2007»), l'elettricità destinata ad essere utilizzata o utilizzata per i processi mineralogici è esente da imposta.
- 15 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera g), della sezione 47 della legge n. 261/2007, per «processo mineralogico» si intende qualsiasi procedimento indicato nella classificazione NACE al codice C 23, intitolato «Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi».
- 16 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera e), della sezione 47 della legge n. 261/2007, per «classificazione NACE» si intende la classificazione delle attività economiche di cui al regolamento n. 1893/2006.

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

- 17 La Omya è una società commerciale di diritto ceco, che svolge attività di estrazione e lavorazione del calcare, in particolare del marmo. A tal riguardo, essa si occupa dell'apertura, della preparazione e dell'estrazione di un giacimento esclusivo di calcare in una cava, nella quale

realizza la frantumazione primaria e la cernita del calcare estratto. Tale materiale viene poi trasportato con autocarri verso impianti di lavorazione che essa gestisce, situati in prossimità di tale cava, nei quali il calcare estratto è trattato per ottenere una granulometria specifica. In particolare, detto materiale è sottoposto a un lavaggio iniziale, a una separazione tra frazioni sottili e grossolane e a una successiva essiccazione. Il calcare viene poi frantumato o lavorato con macinazione a secco per ottenere granulato di calcare, più precisamente filler calcarei fini e grossolani o filler calcarei fini con superficie trattata. Per ottenere questi ultimi filler, la Omya utilizza un dispositivo di riscaldamento elettrico «per ottenere aria calda» nella quale il filler calcareo fine è mescolato con la stearina.

- 18 L'11 luglio 2019 la Omya, sulla base dell'articolo 8, paragrafo 2, lettera f), della sezione 47 della legge n. 261/2007, ha presentato una domanda di rilascio di un'autorizzazione all'acquisto di energia elettrica esente da imposte, prevista dalla normativa ceca, ai fini del suo utilizzo in processi mineralogici. A tal riguardo, essa ha indicato che tanto le operazioni primarie di frantumazione e di cernita effettuate nella cava quanto le operazioni realizzate negli impianti di lavorazione costituivano processi mineralogici.
- 19 Il Celní úřad pro Olomoucký kraj (ufficio doganale della regione di Olomouc, Repubblica ceca) ha respinto tale domanda con la motivazione che le attività per le quali la Omya chiedeva l'esenzione dall'imposta sull'energia elettrica non rientravano nella sezione C, intitolata «Attività manifatturiere», divisione 23, intitolata «Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi», della classificazione NACE Rev. 2, ma nella sezione B, intitolata «Attività estrattiva», più precisamente nella divisione 08, intitolata «Altre attività estrattive», gruppo 08.1, intitolato « Estrazione di pietra, sabbia e argilla», classe 08.11, intitolata «Estrazione di pietre ornamentali e da costruzione, calcare, pietra da gesso, creta e ardesia», di tale classificazione.
- 20 Investita di un ricorso proposto dalla Omya avverso la decisione dell'ufficio doganale della regione di Olomouc, la direzione generale delle dogane ha confermato tale decisione, pur riconoscendo che la fattispecie di cui trattasi costituiva un caso limite. Essa ha indicato che la macinazione e la frantumazione di pietre, quando costituiscono attività ausiliarie rispetto alla loro estrazione, ad esempio per selezionarle, migliorarne la qualità, facilitarne il trasporto, rientrano nella sezione B della classificazione NACE Rev. 2. Quando invece tali attività non costituiscono attività ausiliarie e fanno parte del processo di produzione di un altro prodotto finito come, in particolare, il cemento o il gesso, allora rientrerebbero nella sezione C di tale classificazione. Orbene, secondo la direzione generale delle dogane, l'essiccazione, la macinazione e la frantumazione effettuate dalla Omya sono direttamente connesse all'estrazione del calcare. La materia prima estratta non sarebbe oggetto di una trasformazione sostanziale tale da comportare la fabbricazione di un nuovo prodotto.
- 21 La Omya ha impugnato la decisione della direzione generale delle dogane dinanzi al Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (Corte regionale di Ostrava – sezione di Olomouc, Repubblica ceca), che ha annullato tale decisione ritenendo che l'attività in questione costituisse un procedimento mineralogico. A tal riguardo, detto giudice, basandosi sulla versione ceca delle note esplicative, ha ritenuto che l'attività consistente nel fabbricare filler e scaglie di marmo rientrasse nella sezione C, intitolata «Attività manifatturiera», divisione 23, intitolata «Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di metalli non metalliferi», classe 23.70, intitolata «Taglio, modellatura e finitura di pietre», della classificazione NACE Rev. 2, poiché una siffatta attività non è una semplice attività ausiliaria esercitata in relazione diretta con l'estrazione del calcare stesso.

- 22 Secondo il Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (Corte regionale di Ostrava – sezione di Olomouc), tale valutazione è corroborata dalla classificazione statistica ceca, denominata CZ-CPA, fondata sul regolamento n. 1209/2014, collegata alla versione ceca della classificazione NACE Rev. 2. Infatti, i prodotti risultanti dalle attività svolte dalla Omya, vale a dire la polvere di marmo (filler) e le scaglie di marmo (granulati), sarebbero classificati nella classificazione statistica ceca nota come CZ-CPA, nella sezione C, intitolata «Prodotti manifatturieri», divisione 23, intitolata «Altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi, compresi i servizi e i lavori ausiliari», classe 23.70, intitolata «Pietre tagliate, modellate e finite, incluse le attività in subfornitura», quali prodotti dell'attività di cui alla voce 23.70.11, intitolata «Marmo, travertino, alabastro, lavorati, e lavori di tali pietre, (esclusi blocchetti e lastre per pavimentazioni, bordi per marciapiedi, piastrelle, cubi e simili); granulati, scaglie e povere di marmo, travertino e alabastro, colorati artificialmente».
- 23 La direzione generale delle dogane ha impugnato la sentenza del Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci (Corte regionale di Ostrava – sezione di Olomouc), dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), giudice del rinvio, mantenendo nell'impugnazione la sua posizione e le sue conclusioni iniziali. A suo avviso, tali conclusioni sono conformi al metodo seguito dalla classificazione NACE Rev. 2, vale a dire il metodo detto «top-down». Infatti, la frantumazione, la macinazione, il lavaggio e l'essiccazione di pietre costituirebbero sempre, in sostanza, un'attività ausiliaria dell'estrazione di queste ultime e non figurerebbero mai in tale classificazione come attività totalmente distinta da tale estrazione. La classificazione CPA non modificherebbe in nulla tale interpretazione. Infine, la direzione generale delle dogane sottolinea che, nel caso di specie, l'elettricità non interviene direttamente nel processo mineralogico, ma è semplicemente utilizzata per alimentare macchinari necessari alla lavorazione meccanica del calcare estratto senza che vi sia trasformazione di quest'ultimo. Di conseguenza, l'attività esercitata dalla Omya non dovrebbe dar luogo ad un'esenzione dall'imposta sull'energia elettrica utilizzata da tale società.
- 24 In tali circostanze, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 2, paragrafo 4, [lettera b),] quinto trattino, della direttiva 2003/96 del Consiglio debba essere interpretato nel senso che l'elettricità utilizzata per alimentare i macchinari per la lavorazione del calcare estratto, eseguita attraverso varie fasi di macinazione e frantumazione fino ad ottenere grani di una determinata dimensione, sia all'interno della cava in cui avviene l'estrazione che negli impianti di lavorazione vicini, costituisce elettricità utilizzata per i processi mineralogici».

### **Sulla questione pregiudiziale**

- 25 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che l'utilizzo di elettricità per il funzionamento di macchinari impiegati per la lavorazione del calcare estratto da una cava consistente in più fasi di macinazione e di frantumazione di quest'ultimo fino all'ottenimento di filler calcarei fini e grossolani o filler calcarei fini con superficie trattata costituisca un utilizzo di elettricità per processi mineralogici.



- 26 A tale riguardo, occorre ricordare che l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), della direttiva 2003/96 esclude dall'ambito di applicazione della stessa una serie di prodotti energetici e l'elettricità utilizzati ai fini ivi menzionati. Pertanto, i prodotti energetici e l'elettricità che rientrano in tale disposizione non sono soggetti a tassazione conformemente a detta direttiva (sentenza del 7 settembre 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punto 19), il che significa che gli Stati membri sono competenti per tassarli nel rispetto del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 2 ottobre 2014, X, C-426/12, EU:C:2014:2247, punto 30 e giurisprudenza citata).
- 27 In forza dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96, l'uso di elettricità per i processi mineralogici è escluso dall'ambito di applicazione di tale direttiva.
- 28 Pertanto, affinché l'uso di elettricità sia escluso, ai sensi di tale disposizione, dall'ambito di applicazione di detta direttiva, esso deve, da un lato, avvenire nell'ambito di un «processo mineralogico», ai sensi di tale disposizione, e, dall'altro, presentare un nesso sufficiente con detto processo ai fini dell'applicazione della medesima disposizione.
- 29 Occorre, pertanto, esaminare queste due condizioni al fine di fornire gli elementi interpretativi del diritto dell'Unione che consentiranno al giudice del rinvio di verificare se dette condizioni siano soddisfatte per quanto riguarda l'elettricità utilizzata per il funzionamento dei macchinari impiegati per le operazioni di frantumazione e macinazione di cui trattasi nel procedimento principale.

***Sulla condizione relativa all'esistenza di un «processo mineralogico», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96***

- 30 In primo luogo, l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96 definisce i «processi mineralogici» come processi classificati nella Nomenclatura generale delle attività economiche nelle Comunità europee (NACE) sotto il codice DI 26 «Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi» che figura nel regolamento n. 3037/90.
- 31 A seguito dell'aggiornamento di tale classificazione da parte del regolamento n. 1893/2006, e alla luce della data dei fatti di cui al procedimento principale, occorre fare riferimento alla nozione di «processi mineralogici» di cui all'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96, la quale deve essere intesa come riguardante i processi classificati nella sezione C, intitolata «Attività manifatturiere», divisione 23, intitolata «Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi» della classificazione NACE Rev. 2 stabilita da tale regolamento.
- 32 Dalla formulazione stessa dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96 risulta quindi che la qualificazione di un processo come «processo mineralogico», ai sensi di tale disposizione, dipende esclusivamente dalla classificazione dell'attività economica nel cui ambito tale processo si compie nella divisione 23 della sezione C della classificazione NACE Rev. 2.
- 33 Ne consegue che solo tale classificazione è pertinente ai fini di una siffatta qualificazione, poiché nessun'altra nomenclatura o classificazione, come in particolare la classificazione CPA, ha, pertanto, incidenza a tali fini.

- 34 In secondo luogo, al fine di verificare se un'attività rientri nella divisione 23 della sezione C della classificazione NACE Rev. 2, occorre prendere in considerazione le note esplicative.
- 35 Infatti, occorre rilevare che la classificazione NACE Rev. 2 è un elemento di una normativa dell'Unione europea che impone l'utilizzo di tale classificazione in tutti gli Stati membri. In tale contesto, al fine di facilitare un siffatto utilizzo, l'articolo 5 del regolamento n. 1893/2006 impone alla Commissione di garantire la diffusione, la gestione e la promozione di detta classificazione, in particolare, mediante la pubblicazione di note esplicative.
- 36 Orbene, se è vero che note esplicative del tipo di quelle relative alla classificazione NACE Rev. 2 non producono, in quanto tali, effetti vincolanti, ciò non toglie che esse forniscono elementi utili all'interpretazione di tale classificazione, in particolare quando chiariscono l'interpretazione delle sue disposizioni o quando mirano a precisare disposizioni del diritto dell'Unione aventi carattere vincolante [v., per analogia, sentenza del 7 luglio 2022, PH (Divieto regionale di coltivazione di OGM), C-24/21, EU:C:2022:526, punto 51 e giurisprudenza citata].
- 37 In terzo luogo, per quanto riguarda la classificazione delle operazioni di frantumazione e di macinazione nella classificazione NACE Rev. 2, dalla decisione di rinvio risulta che queste due operazioni sono essenziali nella lavorazione della roccia al fine di produrre aggregati di granulometria più fine. Esse sono intese a frammentare la roccia estratta per ridurne le dimensioni e ottenere elementi o particelle di dimensioni inferiori e di granulometria determinata, che possono essere commercializzati tali e quali o, tenuto conto della loro granulometria, in vista di un'eventuale ulteriore lavorazione.
- 38 Dalle indicazioni relative alla sezione C, intitolata «Attività manifatturiere», contenute nelle note esplicative, risulta che un'attività manifatturiera si distingue dalle altre attività rientranti nelle altre sezioni di tale classificazione per il fatto che essa implica la trasformazione fisica o chimica di materiali in nuovi prodotti, che possono essere sia prodotti finiti, vale a dire prodotti pronti per l'utilizzo o il consumo, o semilavorati, vale a dire prodotti che rientrano nella composizione di un altro prodotto. Inoltre, la divisione 23 di tale sezione, intitolata «Fabbricazione di altri prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi», comprende, secondo le note esplicative, la fabbricazione di pietra e di altri prodotti minerali.
- 39 Tenuto conto del fatto che la frantumazione e la macinazione comportano la trasformazione fisica del materiale estratto in modo che, in definitiva, tale materiale sia frazionato in piccoli pezzi, qualsiasi operazione di frantumazione o macinazione di pietre o di altri prodotti minerali potrebbe essere considerata rientrante nella divisione 23 della sezione C della classificazione NACE Rev. 2.
- 40 Tuttavia, conformemente alle indicazioni relative alla sezione B, intitolata «Attività estrattiva», contenute nelle note esplicative, le attività supplementari mirate alla preparazione dei materiali grezzi per la commercializzazione, quali, ad esempio, la frantumazione, la macinazione, il lavaggio, l'essiccazione e la cernita, rientrano in tale sezione, la quale tuttavia non comprende, in particolare, la frantumazione, la macinazione e le altre operazioni di lavorazione di terre, rocce e minerali, qualora tali operazioni non siano connesse ai lavori di estrazione. Peraltro, le note esplicative precisano che la divisione 08 di tale sezione B non include la lavorazione (esclusa la frantumazione, la macinazione, il taglio, il lavaggio, l'essiccazione, la cernita e la miscelazione) dei prodotti minerali estratti.

- 41 Ne consegue che, se è vero, come risulta, del resto, dalla formulazione delle note esplicative, che le operazioni di frantumazione e di macinazione implicano la lavorazione dei materiali estratti, tali operazioni rientrano tuttavia non nella sezione C di tale classificazione, bensì nella sezione B, quando sono necessarie alla preparazione di tali materiali per la loro commercializzazione, di modo che esse costituiscono operazioni connesse ai lavori di estrazione.
- 42 Pertanto, alla luce delle indicazioni relative a dette sezioni B e C che figurano nelle note esplicative, occorre considerare che le operazioni di frantumazione e di macinazione che non comportano una trasformazione sostanziale del materiale estratto, ossia un'alterazione fisica o chimica che vada oltre il frazionamento di tale materiale per ridurne la taglia, devono essere considerate come operazioni connesse ai lavori di estrazione volte a preparare la materia grezza per la sua commercializzazione e rientranti, di conseguenza, nella sezione B della classificazione NACE rev. 2. Viceversa, le operazioni di frantumazione e di macinazione che comportano un'alterazione fisica o chimica sostanziale del materiale estratto, nel senso indicato, devono essere considerate operazioni di trasformazione di tale materiale in un nuovo prodotto, rientranti quindi nella sezione C di detta classificazione.
- 43 Il fatto che le operazioni di frantumazione e macinazione del materiale estratto siano effettuate nella cava o in un altro luogo non è di per sé determinante ai fini della classificazione di tali operazioni nella sezione B o nella sezione C della classificazione NACE Rev. 2, poiché solo la natura di dette operazioni deve essere presa in considerazione a tal fine, come risulta dalle indicazioni relative a tali sezioni contenute nelle note esplicative.
- 44 Nel caso di specie, la Omya ha chiesto il rilascio di un'autorizzazione per l'acquisto di energia elettrica in esenzione dall'imposta sull'elettricità per tutte le sue attività relative alla lavorazione del calcare estratto, vale a dire, da un lato, le operazioni primarie di frantumazione e macinazione del calcare estratto effettuate nella cava stessa e, dall'altro, le operazioni di frantumazione e macinazione a secco finalizzate ad ottenere una granulometria specifica, ossia filler calcarei fini e grossolani o filler calcarei fini con superficie trattata, effettuate nelle unità di lavorazione che essa gestisce.
- 45 Orbene, da un lato, poiché tutte le operazioni primarie di frantumazione e macinazione effettuate nella cava e le operazioni di frantumazione e di macinazione a secco effettuate nelle unità di lavorazione al fine di ottenere filler calcarei fini e grossolani hanno come effetto solo il frazionamento del calcare estratto, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, risulta che tali operazioni non comportano la trasformazione sostanziale di detto calcare, nel senso indicato al punto 42 della presente sentenza, cosicché esse devono essere considerate operazioni connesse ai lavori di estrazione e rientranti quindi nella sezione B della classificazione NACE Rev. 2.
- 46 Per quanto riguarda, dall'altro lato, le operazioni di frantumazione e macinazione dirette ad ottenere filler calcarei fini con superficie trattata, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che tali filler sono ottenuti, in particolare, mescolando filler calcarei fini e stearina. Risulta quindi che tali operazioni non si limitano ad una semplice frammentazione del calcare estratto in piccoli pezzi, ma producono un'alterazione sostanziale di detto calcare con la fabbricazione, a partire dai filler calcarei fini, di un nuovo prodotto. Di conseguenza, fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, tali operazioni devono essere considerate rientranti nella sezione C della classificazione NACE Rev. 2 e classificabili nella divisione 23 di tale sezione.

- 47 In quarto e ultimo luogo, nei limiti in cui, come risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, nell'ambito del procedimento principale, la direzione generale delle dogane ha affermato, in sostanza, che la classificazione delle operazioni di frantumazione e macinazione di cui trattasi nel procedimento principale nella sezione C della classificazione NACE Rev. 2 non sarebbe conforme al metodo di tale classificazione, ossia il metodo detto «top-down», occorre precisare che, come rilevato dalla Commissione, l'applicazione di tale metodo non è pertinente ai fini della qualificazione di un processo come «processo mineralogico», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96.
- 48 Infatti, come risulta dagli orientamenti preliminari contenuti nella parte I delle note esplicative, ad ogni unità registrata nei registri statistici delle imprese si associa un codice della classificazione NACE Rev. 2 che corrisponde alla sua attività principale, vale a dire quella che contribuisce maggiormente al valore aggiunto dell'unità. In tale contesto, il cosiddetto metodo «top-down» consente di determinare, ai fini del regolamento n. 1893/2006, vale a dire, conformemente all'articolo 1, paragrafo 2, dello stesso, a fini statistici, la classificazione di un'unità che svolge diverse attività corrispondenti a più di due voci diverse di tale classificazione, quando nessuna di tali voci rappresenta più del 50% del valore aggiunto.
- 49 Orbene, l'articolo 2, paragrafo 4, della direttiva 2003/96 ha lo scopo di delimitare l'ambito di applicazione di quest'ultima, escludendo dal medesimo gli usi dei prodotti energetici e dell'elettricità di cui alla lettera b) di tale disposizione.
- 50 A tal riguardo, nessun elemento di tale direttiva consente di ritenere che il legislatore dell'Unione, nell'escludere, all'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, di detta direttiva, dall'ambito di applicazione di quest'ultima l'elettricità utilizzata nei processi mineralogici, vale a dire i processi classificati nella divisione 23 della sezione C della classificazione NACE Rev. 2, abbia inteso limitare tale esclusione ai soli casi in cui i processi cui è connesso l'utilizzo di elettricità costituiscano l'unica attività di una società o, nel caso di una società che esercita più attività, l'attività principale di quest'ultima, come determinata ai fini del regolamento n. 1893/2006.
- 51 Una simile restrizione sarebbe inoltre contraria all'obiettivo perseguito dalla direttiva 2003/96, vale a dire, come la Corte ha già dichiarato, promuovere il corretto funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, in particolare evitando distorsioni della concorrenza (sentenza del 22 giugno 2023, Endesa Generación, C-833/21, EU:C:2023:516, punto 30 e giurisprudenza citata).
- 52 Infatti, se l'ambito di applicazione della direttiva 2003/96 fosse limitato con riferimento all'attività principale di un'impresa, come determinata ai fini del regolamento n. 1893/2006, le imprese che esercitano più attività corrispondenti a diverse voci della classificazione NACE Rev. 2, alcune delle quali rientranti nella divisione 23 della sezione C di tale classificazione, sarebbero tassate, per l'elettricità utilizzata nell'ambito di queste ultime attività, in un modo che dipenderebbe dalla struttura e dalla composizione delle loro attività.
- 53 Pertanto, l'utilizzo, da parte di una stessa impresa, di elettricità per esercitare una o più attività rientranti nella divisione 23 della sezione C della classificazione NACE Rev. 2 può essere escluso dall'ambito di applicazione della direttiva 2003/96, indipendentemente dal fatto che tali attività costituiscano l'attività principale o un'attività secondaria di detta impresa ai fini del regolamento n. 1893/2006.

54 Da quanto precede risulta che le operazioni di frantumazione e macinazione volte ad ottenere filler calcarei fini e grossolani non costituiscono «processi mineralogici», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96, cosicché l'elettricità utilizzata nell'ambito di tali operazioni non è esclusa dall'ambito di applicazione di tale direttiva. Per contro, le operazioni di frantumazione o macinazione volte ad ottenere filler calcarei fini con superficie trattata costituiscono processi di tal genere, cosicché l'elettricità utilizzata nell'ambito di queste ultime operazioni può essere esclusa dall'ambito di applicazione di detta direttiva.

***Sulla condizione relativa all'esistenza di un nesso sufficiente tra l'elettricità utilizzata e il processo mineralogico ai fini dell'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96***

55 Come rilevato al punto 28 della presente sentenza, un uso di elettricità può essere escluso, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96, dall'ambito di applicazione di tale direttiva solo se esiste un nesso sufficiente tra tale uso e i processi mineralogici di cui trattasi che giustifichi l'applicazione di tale disposizione.

56 Infatti, un nesso remoto tra l'uso dell'elettricità e un «processo mineralogico» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96 non è sufficiente a far rientrare tale uso nell'ambito di applicazione di tale disposizione, così come non è sufficiente a tal fine l'uso dell'elettricità non richiesto per il compimento di tale processo mineralogico (v., per analogia, sentenza del 7 settembre 2017, Hüttenwerke Krupp Mannesmann, C-465/15, EU:C:2017:640, punto 21).

57 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il processo di fabbricazione dei filler calcarei fini con superficie trattata, il quale, come constatato al punto 54 della presente sentenza, costituisce un «processo mineralogico», ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96, consiste nel mescolare i filler calcarei fini con stearina in aria calda.

58 Pertanto, esiste un nesso diretto e stretto tra l'elettricità utilizzata per alimentare il dispositivo di riscaldamento elettrico impiegato per riscaldare l'aria e detto processo.

59 Di conseguenza, l'elettricità utilizzata per alimentare tale dispositivo costituisce un uso di elettricità ai fini di un processo mineralogico, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96, cosicché l'uso di una siffatta elettricità non è soggetto a tassazione conformemente a tale direttiva.

60 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata che l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che l'uso di elettricità per il funzionamento di macchinari impiegati per la lavorazione del calcare estratto da una cava consistente in più fasi di macinazione e di frantumazione di quest'ultimo, fino ad ottenere filler calcarei fini e grossolani, non costituisce un uso di elettricità per processi mineralogici. Viceversa, l'uso di elettricità per il funzionamento di macchinari utilizzati per ottenere filler calcarei fini con superficie trattata costituisce un uso di elettricità ai fini di tali processi.

## Sulle spese

- 61 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 (Settima Sezione) dichiara:

**L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quinto trattino, 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:**

**l'uso di elettricità per il funzionamento di macchinari impiegati per la lavorazione del calcare estratto da una cava consistente in più fasi di macinazione e di frantumazione di quest'ultimo, fino ad ottenere filler calcarei fini e grossolani, non costituisce un uso di elettricità per processi mineralogici. Viceversa, l'uso di elettricità per il funzionamento di macchinari utilizzati per ottenere filler calcarei fini con superficie trattata costituisce un uso di elettricità ai fini di tali processi.**

Firme