Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
ATHANASIOS RANTOS
presentate il 25 gennaio 2024[1]

Causa C-743/22

DISA SUMINISTROS Y TRADING S.L.U. (DISA)
contro
Agencia Estatal de la Administración Tributaria

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna)]

«Rinvio pregiudiziale – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Direttiva 2003/96/CE – Articolo 5 – Accisa sugli oli minerali – Aliquota d'imposta regionale per l'accisa sugli oli minerali in aggiunta all'aliquota nazionale – Aliquote di accisa differenziate sul territorio di uno Stato membro a seconda della regione nella quale il prodotto è consumato»

I. Introduzione

1. La presente domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 5 della direttiva 2003/96/CE[2].

2. Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la DISA Suministros y Trading, SLU (in prosieguo: la «DISA» o la «ricorrente») all'Agencia Estatal de la Administración Tributaria (Agenzia statale dell'amministrazione fiscale, Spagna) a seguito delle domande della ricorrente dirette al rimborso delle imposte versate a titolo di aliquota d'imposta supplementare di una comunità autonoma per l'accisa sugli oli minerali (impuesto especial sobre hidrocarburos; in prosieguo: l'«AOM»).

3. La presente causa offre alla Corte l'occasione di chiarire la questione se, a prescindere dall'osservanza dei livelli minimi di imposizione stabiliti dalla direttiva 2003/96, quest'ultima imponga un livello di tassazione uniforme su tutto il territorio di uno Stato membro o se essa lasci un margine di manovra agli Stati membri al fine di prevedere aliquote di accisa diverse per lo stesso prodotto e lo stesso uso, a seconda della parte del territorio nazionale nella quale tale prodotto è destinato ad essere consumato.

[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). La domanda di pronuncia pregiudiziale fa riferimento soltanto alla direttiva 2003/96 nella versione applicabile al procedimento principale, che riguarda gli anni dal 2013 al 2015, senza menzionare le successive modifiche e revisioni di tale direttiva.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2003/96

4. I considerando da 2 a 5, 9, 10, 15 e 24 della direttiva 2003/96 così recitano:

«(2) L'assenza di disposizioni comunitarie che assoggettino a tassazione minima l'elettricità e i prodotti energetici diversi dagli oli minerali può essere pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno.

(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.

(...)

(9) Agli Stati membri dovrebbe essere lasciata la flessibilità necessaria per definire ed attuare politiche adeguate al loro contesto nazionale.

(10) Gli Stati membri desiderano introdurre o mantenere diversi tipi di tassazione sui prodotti energetici e sull'elettricità. A tal fine dovrebbe essere consentito agli Stati membri di rispettare i livelli minimi comunitari di tassazione tenendo conto dell'onere fiscale complessivo derivante dal cumulo di tutte le imposte indirette che hanno scelto di applicare (eccetto l'IVA).

(...)

(15) In talune circostanze o in determinate condizioni di natura strutturale è opportuno consentire l'applicazione di aliquote differenziate nazionali di tassazione per uno stesso prodotto, purché siano rispettati i livelli minimi comunitari di tassazione e le norme in materia di mercato interno e di concorrenza.

(...)

(24) È opportuno consentire agli Stati membri di applicare determinate ulteriori esenzioni o riduzioni del livello di tassazione quando ciò non pregiudica il corretto funzionamento del mercato interno e non comporta distorsioni della concorrenza».

5. L'articolo 1 di tale direttiva così dispone:

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

6. L'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), di detta direttiva recita quanto segue:

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

(...)

b) di cui ai codici NC 2701, 2702 e da 2704 a 2715».

7. L'articolo 3 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«I riferimenti agli "oli minerali" e alle "accise" applicate agli oli minerali di cui alla direttiva 92/12/CEE s'intendono come riferimenti riguardanti tutti i prodotti energetici, l'elettricità e tutte le imposte indirette nazionali di cui, rispettivamente, all'articolo 2 e all'articolo 4, paragrafo 2 della presente direttiva».

8. L'articolo 4 della direttiva 2003/96 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'IVA), calcolate direttamente o indirettamente sulla quantità di prodotti energetici e di elettricità, all'atto dell'immissione in consumo».

9. L'articolo 5 della direttiva enuncia 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 comunitario, 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».

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

«Gli Stati membri possono concedere le esenzioni o le riduzioni del livello di tassazione di cui alla presente direttiva:

a) direttamente, o

b) attraverso un'aliquota d'imposta differenziata, o

c) rimborsando totalmente o in parte l'imposta versata».

11. L'articolo 19, paragrafi 1 e 3, della medesima direttiva prevede quanto segue:

«1. Oltre a quanto disposto dagli articoli che precedono, in particolare gli articoli 5, 15 e 17, il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare gli Stati membri ad applicare ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche.

Lo Stato membro, che intenda adottare un provvedimento di questo tipo, ne dà comunicazione alla Commissione, fornendole inoltre tutte le informazioni pertinenti o necessarie. La Commissione esamina la richiesta, tenendo conto, tra l'altro, di considerazioni attinenti al corretto funzionamento del mercato interno, della necessità di garantire una concorrenza leale e delle politiche comunitarie in materia di ambiente, di sanità, di energia e di trasporti.

(...)

3. La Commissione, qualora ritenga che le esenzioni o riduzioni di cui al paragrafo 1 non possano più essere mantenute, in particolare in base a considerazioni riguardanti la concorrenza o distorsioni nel funzionamento del mercato interno o la politica comunitaria in materia di sanità, protezione dell'ambiente, energia e trasporti, sottopone appropriate proposte al Consiglio. Il Consiglio adotta all'unanimità una decisione su tali proposte».

2. Direttiva 2008/118/CE

12. L'articolo 1, paragrafi 1 e 2, della direttiva 2008/118 [3] è così formulato:

«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] 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

13. L'articolo 50 *ter* della Ley 38/1992 de Impuestos Especiales (legge n. 38/1992 sulle accise), del 28 dicembre 1992 (in prosieguo: la «legge sulle accise»), rubricato «Aliquota d'imposta della Comunità autonoma», nella versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«1. Le Comunità autonome possono fissare un'aliquota d'imposta regionale per l'accisa sugli oli minerali al fine di applicare un'imposta supplementare sui prodotti ai quali si applicano le aliquote d'imposta di cui ai punti (...), consumati nei rispettivi territori. L'applicazione dell'aliquota d'imposta regionale avverrà conformemente alle disposizioni della presente legge e con i limiti e le condizioni stabiliti dalle norme che regolano il finanziamento delle Comunità autonome.

2. L'aliquota d'imposta regionale da applicare sarà quella corrispondente alla Comunità autonoma nel cui territorio avviene il consumo finale dei prodotti tassati. Ai fini del presente articolo, si intende che i prodotti sono consumati nel territorio di una Comunità autonoma quando sono ricevuti in uno dei luoghi seguenti:

(...)».

14. L'articolo 50 *ter* della legge sulle accise è stato in vigore nel corso degli esercizi finanziari dal 2013 al 2018. Esso è stato abrogato a decorrere dal 1º gennaio 2019 dalla Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado para 2018 (legge n. 6/2018, relativa al bilancio generale dello Stato per il 2018), del 3 luglio 2018, la cui motivazione indica in particolare quanto segue:

«In materia di accise, l'aliquota d'imposta regionale sugli oli minerali è integrata nell'aliquota speciale nazionale al fine di garantire l'unità del mercato nel settore dei combustibili e dei carburanti, senza che tale misura pregiudichi le risorse delle Comunità autonome, e ciò nel quadro giuridico comunitario».

III. Procedimento principale, questione pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

15. Le entità CLH, TEPSA e SECICAR, operatori logistici soggetti all'AOM, hanno presentato autoliquidazioni relative ai periodi compresi tra il 2013 e il 2015 e ripercosso gli importi dell'AOM sulla DISA. Quest'ultima opera nel settore dell'acquisto, della vendita, dell'importazione e della commercializzazione all'ingrosso di prodotti petroliferi.

16. Avendo sostenuto l'AOM, la DISA ha chiesto all'amministrazione tributaria di rettificare le autoliquidazioni presentate dalla CLH, dalla TEPSA e dalla SECICAR e ha chiesto il rimborso degli importi corrispondenti all'aliquota regionale supplementare per l'accisa sugli oli minerali, stabilita dalla Comunità autonoma interessata (in prosieguo: l'«aliquota d'imposta regionale per l'accisa sugli oli minerali» o «aliquota d'imposta regionale dell'AOM»).

17. A sostegno delle sue domande, la DISA ha addotto che tale aliquota d'imposta regionale, di cui all'articolo 50 *ter* della legge sulle accise, in vigore dal 1º gennaio 2013, era contraria al diritto dell'Unione in quanto violava talune disposizioni della direttiva 2003/96, in particolare l'articolo 5 di quest'ultima, in ragione della sua non conformità alle deroghe previste da tale disposizione ai fini dell'applicazione di aliquote d'imposta differenziate, e in quanto contraria all'obiettivo di tassazione unificata di cui alla direttiva in parola.

18. L'amministrazione tributaria ha respinto tali domande ritenendo di non essere competente a pronunciarsi sulla questione se la normativa spagnola violi o meno il diritto dell'Unione.

19. La ricorrente ha quindi presentato reclami avverso tale rigetto dinanzi al Tribunal Económico-Administrativo Central (Tribunale economico-amministrativo centrale, Spagna).

20. In seguito, la ricorrente ha proposto un ricorso avverso il rigetto dei suoi reclami dinanzi alla sezione del contenzioso amministrativo dell'Audiencia Nacional (Corte centrale, Spagna), che è stato respinto con sentenza del 25 novembre 2020. Pur riconoscendo che i dubbi giuridici sollevati dall'interpretazione della direttiva 2003/96 potevano indurla a presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale, l'Audiencia Nacional (Corte centrale) ha respinto la domanda di rimborso delle somme versate con la motivazione che la DISA non aveva dimostrato di non aver ripercosso tali importi su altri soggetti, il che avrebbe potuto dar luogo ad un arricchimento senza causa della stessa ricorrente.

21. Avverso la sentenza dell'Audiencia Nacional la ricorrente ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), il giudice del rinvio.

22. Tale giudice sottolinea che l'esito della controversia principale dipende dall'interpretazione della direttiva 2003/96 in relazione all'aliquota d'imposta regionale per l'accisa sugli oli minerali. Esso ritiene, a tal riguardo, che né la suddetta direttiva né la giurisprudenza della Corte forniscano un'interpretazione chiara dell'articolo 5 di detta direttiva per quanto attiene alla questione se, e a quali condizioni, essa osti a che, in materia di tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, siano istituite all'interno di uno Stato membro, per uno stesso prodotto, aliquote d'imposta differenziate a seconda del territorio interessato.

23. In tale contesto, il Tribunal Supremo (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la direttiva [2003/96], in particolare il suo articolo 5, debba essere interpretata nel senso che essa osta ad una norma nazionale, come l'articolo 50 *ter* della [legge sulle accise], che autorizza le Comunità autonome a fissare per uno stesso prodotto aliquote dell'accisa sugli oli minerali diverse a seconda del territorio».

24. Hanno presentato alla Corte osservazioni scritte la ricorrente, il governo spagnolo e la Commissione europea.

IV. Analisi

A. Sulla ricevibilità della questione pregiudiziale

25. Prima di procedere all'analisi dell'unica questione pregiudiziale formulata dal giudice del rinvio, occorre pronunciarsi sull'eccezione di irricevibilità sollevata dal governo spagnolo.

26. Detto governo sostiene infatti che la questione pregiudiziale dovrebbe essere dichiarata irricevibile a causa del suo carattere ipotetico. A suo avviso, la questione della compatibilità della disposizione nazionale di cui trattasi con il diritto dell'Unione non sarebbe mai stata oggetto di discussione in precedenza dinanzi ai giudici investiti della controversia principale e neppure

nell'ambito dell'impugnazione dinanzi al giudice del rinvio, in quanto quest'ultima sarebbe stata inizialmente circoscritta alla questione della legittimazione della ricorrente ad avviare un procedimento di ripetizione dell'indebito.

27. A tal riguardo, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza, 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, sono assistite da una presunzione di rilevanza. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora risulti in modo manifesto che la richiesta interpretazione del diritto dell'Unione non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica, o anche quando la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per rispondere utilmente alle questioni che le vengono sottoposte [4].

28. Orbene, nel caso di specie, la questione sollevata dal giudice del rinvio ha un rapporto diretto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, considerato che essa riguarda una domanda della ricorrente volta al rimborso degli importi versati corrispondenti alla quota regionale dell'AOM, sulla base del fatto che tale quota regionale sarebbe contraria alla direttiva 2003/96, segnatamente al suo articolo 5. Il giudice del rinvio afferma, inoltre, che l'esito del procedimento principale dipende dall'interpretazione di tale direttiva, in quanto esso sarà tenuto a pronunciarsi sul merito del ricorso in forza della legge nazionale che disciplina il ricorso in cassazione [5]. Infine, dalla decisione di rinvio risulta chiaramente, senza che ciò sia stato contestato dal governo spagnolo, che le domande di rimborso presentate dalla ricorrente riguardano un periodo in cui era in vigore l'articolo 50 *ter* della legge sulle accise.

29. Alla luce di quanto precede, occorre respingere l'eccezione di irricevibilità sollevata dal governo spagnolo.

B. Nel merito

30. Con la sua unica questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2003/96, in particolare il suo articolo 5, osti a una norma nazionale, come l'articolo 50 *ter* della legge sulle accise, che autorizza le comunità autonome a fissare aliquote dell'accisa sugli oli minerali differenziate a seconda del territorio, ferme restando le aliquote minime di tassazione richieste da tale direttiva.

[4] Sentenza del 12 gennaio 2023, DOBELES HES (C-702/20 e C-17/21, EU:C:2023:1, punto 47 e giurisprudenza citata).

[5] Il giudice del rinvio sottolinea, a tal riguardo, che la DISA ha chiesto, in via amministrativa, il rimborso dei diritti da essa pagati a titolo dell'aliquota d'imposta regionale dell'AOM, sostenendo che essi erano contrari al diritto dell'Unione, e che essa ha ribadito la sua richiesta dinanzi all'Audiencia Nacional (Corte centrale) e dinanzi al giudice del rinvio.

1. Osservazioni preliminari

31. In via preliminare, occorre osservare che la presente causa è caratterizzata dal fatto che la disposizione nazionale di cui trattasi consentiva a ciascuna comunità autonoma spagnola di fissare la propria aliquota di accisa regionale sugli oli minerali in aggiunta all'aliquota di accisa nazionale [6].

32. Peraltro, come risulta dalla descrizione del contesto normativo nazionale esposta al paragrafo 14 delle presenti conclusioni, il governo spagnolo ha modificato l'articolo 50 *ter* della legge sulle accise, che era in vigore in Spagna negli anni dal 2013 al 2018, abrogando l'aliquota regionale supplementare a decorrere dal 1º gennaio 2019 [7]. A seguito della sua abrogazione, il Regno di Spagna ha istituito un altro sistema di finanziamento delle comunità autonome, che prevede un'aliquota uniforme su tutto il suo territorio [8].

2. Elementi principali del regime di tassazione armonizzato previsto dalla direttiva 2003/96

33. Occorre osservare che la direttiva 2003/96, prevedendo un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità, mira, come risulta dai suoi considerando da 2 a 5 e 24, a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia, evitando, in particolare, le distorsioni della concorrenza [9]. Tale direttiva intende ridurre le differenze tra i livelli nazionali di tassazione sull'energia in quanto fattore pregiudizievole al buon funzionamento del mercato interno [10].

34. Per raggiungere tale obiettivo, il legislatore dell'Unione non ha proceduto ad un'armonizzazione totale delle aliquote di accisa sui prodotti energetici e sull'elettricità, in quanto detta direttiva si limita a fissare livelli minimi di tassazione armonizzati [11]. A tal fine, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, essa impone che i livelli di tassazione applicati dagli Stati membri ai prodotti energetici e all'elettricità di cui all'articolo 2 non siano inferiori ai livelli minimi di tassazione stabiliti dalla direttiva stessa.

35. Tuttavia, nel riconoscere sia la necessità di lasciare agli Stati membri la flessibilità necessaria per definire e attuare politiche adeguate ai contesti nazionali sia il fatto che la scelta dei regimi da applicare in relazione all'attuazione della direttiva 2003/96 spetta a ciascuno degli Stati membri, tale direttiva ha riconosciuto agli stessi un margine di manovra e di discrezionalità in materia di accise [12]. Detta direttiva contiene peraltro una serie di disposizioni (tra le quali in particolare gli

6 La normativa nazionale in vigore prevedeva due scaglioni d'imposta, vale a dire, da un lato, una quota nazionale, la cui aliquota era uniforme su tutto il territorio nazionale, e, dall'altro, una quota regionale aggiuntiva, la cui aliquota era fissata da ciascuna comunità autonoma per gli oli minerali consumati sul *suo territorio*.

7 La ricorrente e la Commissione sostengono che il Regno di Spagna ha abrogato la disposizione di cui all'articolo 50 *ter* della legge sulle accise a seguito del dialogo condotto tra detto Stato membro e la Commissione, nel corso del quale quest'ultima gli avrebbe comunicato i suoi dubbi circa la compatibilità di tale aliquota regionale differenziata con la direttiva 2003/96.

8 Secondo le osservazioni della Commissione, in forza della nuova normativa nazionale si applica un'unica aliquota di accisa sugli oli minerali e le entrate sono ripartite tra lo Stato (42%) e le comunità autonome (58%).

9 Sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punto 30 e giurisprudenza citata), e mie conclusioni nella causa RWE Power (C-571/21, EU:C:2022:780, paragrafo 25).

10 V., in tal senso, considerando 4 della direttiva 2003/96 e conclusioni dell'avvocato generale Richard de la Tour nella causa Commissione/Italia (contributo sull'acquisto di carburanti) (C-63/19, EU:C:2020:596, paragrafo 78).

11 V. sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punto 26).

12 V. sentenza del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punto 28 e giurisprudenza citata).

articoli 5 e 7, nonché gli articoli da 15 a 19) che prevedono la possibilità per gli Stati membri di introdurre, a determinate condizioni, aliquote d'imposta differenziate, esenzioni dall'imposizione o sgravi fiscali delle accise [13].

3. Conformità dell'AOM all'articolo 5 della direttiva 2003/96

36. Per quanto riguarda l'articolo 5 della direttiva 2003/96, occorre constatare che tale disposizione elenca i casi in cui gli Stati membri possono applicare aliquote d'imposta differenziate allo stesso prodotto.

37. Orbene, è giocoforza constatare, anzitutto, che l'applicazione di aliquote differenziate tra diverse regioni all'interno di uno stesso Stato membro non rientra, a priori, nelle ipotesi previste da detta disposizione. Infatti, nessuno dei casi elencati all'articolo 5 di tale direttiva prevede la possibilità di applicare una differenziazione regionale delle accise. Inoltre, l'uso dell'espressione «nei seguenti casi», per indicare le ipotesi in cui una differenziazione del livello di tassazione sarebbe consentita in base alla disposizione di cui trattasi, non sembra lasciare dubbi sulla natura esaustiva dell'elenco dei casi in cui gli Stati membri possono applicare aliquote d'imposta differenziate allo stesso prodotto [14]. Siffatta interpretazione emerge, peraltro, anche dal considerando 15 di detta direttiva, in cui è precisato che «[i]n talune circostanze o *in determinate condizioni* di natura strutturale è opportuno consentire l'applicazione di aliquote differenziate nazionali di tassazione per uno stesso prodotto, purché siano rispettati i livelli minimi di tassazione [dell'Unione] e le norme in materia di mercato interno e di concorrenza» [15].

38. A tal riguardo, la giurisprudenza della Corte sembra avere inoltre confermato il carattere esaustivo delle fattispecie elencate all'articolo 5 della direttiva 2003/96, precisando che tale disposizione prevede aliquote d'imposta differenziate in taluni casi «*tassativamente previsti* in tale articolo» [16].

39. Tuttavia, come osserva giustamente il giudice del rinvio, occorre rilevare che l'attuale giurisprudenza della Corte relativa alla direttiva 2003/96, e in particolare al suo articolo 5, non ha esaminato esplicitamente la questione dell'uniformità delle aliquote di accisa per uno stesso prodotto e per un medesimo uso all'interno di uno Stato membro.

40. Sebbene, nell'ambito di due ricorsi per inadempimento in cui aliquote di accisa territorialmente differenziate analoghe a quelle di cui al procedimento principale sono state considerate controverse alla luce della direttiva 2003/96 dalla Commissione [17], la questione se tale

[13] V. sentenze del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punto 26), e del 14 gennaio 2021, Commissione/Italia (Contributo sull'acquisto di carburanti) (C-63/19, EU:C:2021:18, punto 75 e giurisprudenza citata).

[14] Una lettura delle diverse versioni linguistiche della direttiva 2003/96 sembra confermare che l'articolo 5 di tale direttiva contiene un elenco esaustivo dei casi in cui gli Stati membri possono istituire aliquote d'imposta differenziate per uno stesso prodotto. Va osservato, al riguardo, che non sembrano esservi differenze significative nelle diverse versioni linguistiche di tale disposizione per quanto riguarda l'utilizzo dei termini «nei seguenti casi», i quali corrispondono alle espressioni «in den folgenden Fällen» nella versione in lingua tedesca, «στις ακόλουθες περιπτώσεις» nella versione in lingua greca, «in the following cases» nella versione in lingua inglese e «dans les cas suivants» nella versione in lingua francese.

[15] Il corsivo è mio.

[16] V., in tal senso, sentenze del 2 giugno 2016, ROZ-ŚWIT (C-418/14, EU:C:2016:400, punto 29), e del 16 novembre 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punto 47). Se è vero che, al punto 23 della sua sentenza del 22 dicembre 2022, Shell Deutschland Oil (C-553/21, EU:C:2022:1030), la Corte ha utilizzato l'espressione «*in taluni casi elencati* in tale articolo» senza utilizzare il termine «*tassativamente*», quest'ultimo è stato ripreso al punto 47 della sua recente sentenza del 16 novembre 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892). Il corsivo è mio.

[17] V., in tal senso, le cause che hanno dato luogo alle sentenze del 25 ottobre 2012, Commissione/Francia (C-164/11, EU:C:2012:665), e del 14 gennaio 2021, Commissione/Italia (Contributo sull'acquisto di carburanti) (C-63/19, EU:C:2021:18).

direttiva autorizzi o meno una siffatta differenziazione regionale sia stata oggetto di discussione tra le parti, la Corte non si è pronunciata espressamente al riguardo nelle sentenze corrispondenti. Così, nella sentenza Commissione/Francia, la Corte ha semplicemente constatato l'inadempimento della Repubblica francese per il motivo che quest'ultima non aveva adeguato il proprio sistema di tassazione dell'elettricità alla direttiva 2003/96 entro il termine previsto. Del pari è avvenuto nella sentenza Commissione/Italia (Contributo all'acquisto di carburanti), nella quale la Corte, ritenendo che la Commissione non avesse dimostrato l'inadempimento da essa dedotto, non ha avuto bisogno di prendere posizione su detta questione [18].

41. La questione pregiudiziale sollevata nella presente causa si presta a due possibili interpretazioni: una prima interpretazione, sostenuta dal governo spagnolo, secondo la quale l'articolo 5 della direttiva 2003/96 non osta all'esistenza di aliquote differenziate a livello regionale dell'imposta gravante sui prodotti energetici, purché tali aliquote rispettino le aliquote minime previste dalla suddetta direttiva; e una seconda interpretazione, sostenuta dalla ricorrente e dalla Commissione, secondo la quale l'obbligo di rispettare un livello di tassazione uniforme su tutto il territorio di uno Stato membro per uno stesso prodotto, derivante dall'articolo 5 della direttiva 2003/96, si applica a prescindere dal rispetto dei livelli minimi di tassazione imposti dalla direttiva in parola.

42. Per le ragioni che seguono, ritengo che occorra privilegiare quest'ultima interpretazione.

43. In primo luogo, è opportuno ricordare che, sebbene il settore della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità sia soltanto parzialmente armonizzato e la direttiva 2003/96 riconosca una certa flessibilità e un certo margine di manovra agli Stati membri al fine di attuare politiche adeguate al loro contesto nazionale, nondimeno tale margine di manovra è circoscritto. Ne consegue che la possibilità offerta agli Stati membri di stabilire aliquote d'imposta differenziate, esenzioni o riduzioni delle accise può essere attuata soltanto nel rigoroso rispetto delle condizioni stabilite dalle pertinenti disposizioni di tale direttiva. Infatti, senza un tale inquadramento, la suddetta direttiva sarebbe del tutto priva di senso.

44. L'articolo 5 della direttiva 2003/96 non fa eccezione a tale logica di riferimento, in quanto la formulazione stessa di detta disposizione dimostra la volontà del legislatore di inquadrare il margine di manovra degli Stati membri in materia di applicazione di aliquote diverse allo stesso prodotto, e ciò a prescindere dall'osservanza dei livelli minimi di tassazione imposti dalla direttiva [19]. Difatti, contrariamente a quanto affermato dal governo spagnolo, detta direttiva non riconosce agli Stati membri la libertà assoluta di fissare le aliquote d'imposta differenziate che essi reputino appropriate limitandosi a far valere che le aliquote praticate sono superiori all'aliquota minima prescritta. Una siffatta interpretazione priverebbe l'articolo 5 della direttiva 2003/96 di qualsiasi ragion d'essere. Condivido, pertanto, la posizione espressa dall'avvocato generale Richard de la Tour nelle sue conclusioni nella causa Commissione/Italia (Contributo all'acquisto di carburanti) (C-63/19, EU:C:2020:596, paragrafo 82), secondo la quale uno Stato membro può attuare deroghe al principio di tassazione unica per prodotto e per uso unicamente nei casi espressamente previsti dalla direttiva 2003/96.

[18] Risulta, tuttavia, dalle osservazioni svolte dall'avvocato generale Richard de la Tour, al paragrafo 80 delle sue conclusioni in detta causa, che era «pacifico tra le parti [compreso il Regno di Spagna intervenuto a sostegno della Repubblica italiana] che la direttiva 2003/96 impon[e] il rispetto di un livello minimo ed unico di tassazione per prodotto e per uso su tutto il territorio di uno stesso Stato membro» (C-63/19, EU:C:2020:596).

[19] V., in tal senso, sentenza del 16 novembre 2023, Tüke Busz (C-391/22, EU:C:2023:892, punti 46 e 47).

45. Occorre inoltre precisare che l'articolo 5 non è l'unica disposizione della direttiva 2003/96 che consenta disparità in materia fiscale all'interno di uno stesso Stato membro. Infatti, l'articolo 19 di tale direttiva autorizza gli Stati membri ad introdurre aliquote d'imposta differenziate mediante ulteriori esenzioni o riduzioni in base a considerazioni politiche specifiche, a condizione che il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, non vi si opponga. È opportuno ricordare, a tal proposito, che il Consiglio ha già autorizzato, in applicazione di tale disposizione, numerose riduzioni di accisa per determinate regioni o aree interne di uno Stato membro [20].

46. Mentre la Commissione e la ricorrente ritengono che, ai fini dell'applicazione di un'aliquota differenziata in una regione determinata, uno Stato membro debba ricorrere all'articolo 19 della direttiva 2003/96 e chiedere un'autorizzazione ai sensi di tale disposizione, il governo spagnolo, dal canto suo, senza pronunciarsi sulla necessità di ottenere detta autorizzazione, sostiene che le riduzioni dei livelli di tassazione autorizzati ai sensi dell'articolo 19 della direttiva di cui trattasi sarebbero sufficienti, di per sé, a dimostrare che quest'ultima consente effettivamente disparità regionali.

47. Benché dalla formulazione stessa dell'articolo 5 della direttiva 2003/96 non emerga chiaramente se il regime di autorizzazione previsto da tale disposizione comprenda unicamente le situazioni in cui l'imposizione differenziata deriva da un'esenzione o da una riduzione eccedenti le aliquote minime o se detto articolo riguardi anche situazioni quali quella oggetto del procedimento principale, in cui l'imposta regionale differenziata si mantiene al di sopra dei livelli minimi di imposizione, ciò non toglie che, in ogni caso, affinché uno Stato membro possa avvalersi di tale possibilità, esso è tenuto ad ottenere l'autorizzazione preventiva da parte del Consiglio, ai sensi dell'articolo 19 di tale direttiva, ciò che nella fattispecie il governo spagnolo non ha fatto.

48. Occorre analizzare, in secondo luogo, l'argomento sollevato dal governo spagnolo secondo cui l'articolo 50 *ter* della legge sulle accise, quale manifestazione dell'autonomia politica delle comunità autonome, riconosciuta dalla Costituzione spagnola e tutelata dall'articolo 4, paragrafo 2, TUE [21], giustificherebbe l'interpretazione della direttiva 2003/96 quale suggerita da tale governo.

49. A tal proposito occorre ricordare che la ripartizione delle competenze all'interno di uno Stato membro gode della tutela conferita dall'articolo 4, paragrafo 2, TUE, che obbliga l'Unione a rispettare l'identità nazionale degli Stati membri insita nella loro struttura fondamentale, politica e costituzionale, compreso il sistema delle autonomie locali e regionali [22]. Da una giurisprudenza costante della Corte risulta che ogni Stato membro è libero di ripartire le competenze sul piano

[20] V., in tal senso, decisione di esecuzione 2011/38/UE del Consiglio, del 18 gennaio 2011, che autorizza la Francia ad applicare aliquote ridotte di tassazione sulla benzina e sul gasolio utilizzati come carburante, ai sensi dell'articolo 19 della direttiva 2003/96/CE (GU 2011, L 19, pag. 13); decisione di esecuzione 2013/193/UE del Consiglio, del 22 aprile 2013, che autorizza la Repubblica francese ad applicare livelli differenziati di tassazione per i carburanti, in conformità dell'articolo 19 della direttiva 2003/96/CE (GU 2013, L 113, pag. 15), e decisione di esecuzione (UE) 2016/358 del Consiglio, dell'8 marzo 2016, che autorizza la Repubblica francese ad applicare livelli ridotti di tassazione alla benzina e al gasolio utilizzati come carburanti per motori, a norma dell'articolo 19 della direttiva 2003/96/CE (GU 2016, L 67, pag. 35).

[21] Il governo spagnolo sostiene che il sistema introdotto, che si fonda sui principi di autonomia e di corresponsabilità fiscale, conferisce alle comunità autonome il potere di decidere il livello di determinate forme di imposizione e che l'aliquota regionale dell'AOM finanzierebbe le competenze delle comunità autonome, ivi compresa la gestione dei servizi pubblici essenziali della sanità, dell'istruzione e dei servizi sociali.

[22] Sentenza del 21 dicembre 2016, Remondis (C-51/15, EU:C:2016:985, punto 40 e giurisprudenza citata).

interno e di dare attuazione agli atti di diritto comunitario sprovvisti d'effetto diretto mediante provvedimenti adottati dalle autorità regionali o locali, purché detta ripartizione di competenze consenta una corretta attuazione degli atti di diritto comunitario di cui trattasi [23].

50. Tuttavia, è giocoforza constatare che nessuna disposizione della direttiva 2003/96, compreso il suo articolo 5 (anche interpretata nel senso proposto al paragrafo 44 delle presenti conclusioni), può rimettere in discussione i principi riconosciuti ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 2, TUE. Infatti, stabilendo una serie di disposizioni che consentono agli Stati membri di derogare, a determinate condizioni, alle aliquote minime previste dalla direttiva, quest'ultima mira, in sostanza, non soltanto a tenere conto delle tradizioni fiscali degli Stati membri, ma anche a consentire loro di attuare politiche adeguate ai contesti nazionali [24]. Ritengo pertanto che uno Stato membro non possa avvalersi della protezione di cui all'articolo 4, paragrafo 2, TUE né, in particolare, invocare la propria organizzazione interna e la ripartizione delle competenze allo scopo di giustificare una violazione del diritto dell'Unione. Inoltre, nessuna differenziazione fiscale a livello regionale, a prescindere dalla sua importanza, può essere interpretata come manifestazione dell'identità nazionale di uno Stato membro o essere incondizionatamente giustificata in tal senso. Una soluzione diversa potrebbe valere solo se ogni regione autonoma avesse, in base alla Costituzione, la possibilità di stabilire un sistema fiscale completamente diverso, definito autonomamente dalla regione stessa.

51. In terzo luogo, occorre sottolineare che la direttiva 2003/96 mira a promuovere il buon funzionamento del mercato interno nel settore dell'energia. Orbene, pur se tale direttiva consente, in linea di principio, la possibilità di avere aliquote diverse tra Stati membri (a condizione che siano rispettate le aliquote minime), riconoscere a ciascuno Stato membro la possibilità di applicare aliquote differenti all'interno del proprio territorio nazionale e nelle sue diverse regioni – anche quando siano conformi alle aliquote minime – in mancanza di una disciplina o di un meccanismo di controllo potrebbe recare pregiudizio al buon funzionamento del mercato interno, frammentandolo ulteriormente e compromettendo così la libera circolazione delle merci, senza che possa peraltro escludersi il rischio di frodi fiscali.

52. In quarto luogo, la direttiva 2008/118, che disciplina il regime generale delle accise, prevede, al suo articolo 1, paragrafo 2, che i prodotti sottoposti a tali imposte possano essere oggetto di altre imposte indirette. Tale articolo, in combinato disposto con talune disposizioni della direttiva 2003/96, che lascerebbero espressamente agli Stati membri la possibilità di tassare l'elettricità e i prodotti energetici mediante imposte aggiuntive [25], consentirebbe, secondo il governo spagnolo, il prelievo di un'imposta supplementare, quale l'AOM.

53. Tuttavia, è opportuno ricordare che, sebbene l'articolo 1, paragrafo 2, della direttiva 2008/118 lasci agli Stati membri la possibilità di applicare ai prodotti sottoposti ad accisa altre imposte indirette, diverse dalle accise, siffatto prelievo può avvenire soltanto ove risultino soddisfatte due condizioni cumulative. Da una parte, tali imposte devono essere prelevate per *finalità specifiche* e, dall'altra, la loro applicazione deve essere conforme alle norme fiscali dell'Unione applicabili ai fini delle accise o dell'imposta sul valore aggiunto per la determinazione della base imponibile, nonché per il calcolo, l'esigibilità e il controllo dell'imposta [26].

[23] Sentenza del 16 luglio 2009, Horvath (C-428/07, EU:C:2009:458, punto 50 e giurisprudenza citata).

[24] V., in tal senso, paragrafi da 43 a 46 delle presenti conclusioni.

[25] Il governo spagnolo fa riferimento, a tal riguardo, ai considerando 9 e 10 della direttiva 2003/96 nonché all'articolo 4 di quest'ultima.

[26] Ordinanza del 7 febbraio 2022, Vapo Atlantic (C-460/21, EU:C:2022:83, punti 21 e 22).

54. In ordine, più precisamente, al criterio relativo alla finalità specifica, da una giurisprudenza costante della Corte risulta che, sebbene non sia necessario che il gettito di un'imposta addizionale sia destinato alla finalità specifica perseguita, è però necessario che l'imposta in questione sia concepita, per quanto riguarda la sua struttura, in particolare la materia imponibile o l'aliquota d'imposta, in modo tale da influenzare il comportamento dei contribuenti in un senso che consenta la realizzazione della finalità specifica invocata, ad esempio tassando fortemente i prodotti interessati per scoraggiarne il consumo o incoraggiando l'uso di altri prodotti i cui effetti sono meno dannosi rispetto all'obiettivo perseguito [27].

55. Tuttavia, non è possibile stabilire, sulla base degli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte, in che misura le entrate percepite dalla quota d'imposta supplementare siano destinate ad una finalità specifica o se tale imposta sia strutturata in modo da consentire la realizzazione della finalità specifica dedotta (nell'ipotesi in cui siffatta finalità sussista). Questo non sembra, peraltro, il caso dell'AOM. Infatti, come risulta dalle osservazioni scritte presentate dal governo spagnolo, l'aliquota regionale dell'AOM è destinata a finanziare in via generale le competenze delle comunità autonome affinché esse possano, in seguito, disporre di tali introiti su scala regionale nei settori da loro scelti.

56. In quinto ed ultimo luogo, la recente giurisprudenza della Corte relativa all'applicazione della direttiva 2003/96 appare in contrasto con l'applicazione di un'aliquota differenziata per territorio nell'ambito del medesimo Stato membro [28]. Infatti, sebbene la direttiva 2003/96 riconosca agli Stati membri la facoltà di introdurre aliquote d'imposta differenziate, esenzioni o riduzioni, la giurisprudenza della Corte impone che gli Stati membri esercitino il potere discrezionale di cui dispongono ai sensi delle disposizioni pertinenti di detta direttiva (ivi compreso l'articolo 5 di quest'ultima) nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, in particolare, nel rispetto del principio di parità di trattamento [29]. Ciò emerge inoltre espressamente dalla formulazione stessa dell'articolo 5 della direttiva, ai sensi del quale tali aliquote d'imposta differenziate possono essere applicate «a condizione che (...) siano compatibili con il diritto [dell'Unione]».

57. Occorre rilevare a tal proposito che 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 [30]. Orbene, salva l'ipotesi in cui ciò fosse obiettivamente giustificato, il che non sembra nella presente causa, la situazione a priori analoga di due soggetti passivi produttori di oli minerali in uno stesso Stato membro potrebbe non risultare trattata in maniera uguale se essi sono tenuti a sopportare livelli di tassazione diversi sulla mera base di un criterio geografico, senza che tale trattamento sia obiettivamente giustificato.

58. Alla luce di tutto quanto precede, occorre rispondere all'unica questione pregiudiziale sollevata dal giudice del rinvio dichiarando che la direttiva 2003/96, in particolare il suo articolo 5, deve essere interpretata nel senso che essa osta a che gli Stati membri prevedano

[27] V., in tal senso, sentenza del 22 giugno 2023, Endesa Generación (C-833/21, EU:C:2023:516, punto 46), e le mie conclusioni nella causa f6 Cigarettenfabrik (C-336/22, EU:C:2023:718, paragrafi da 49 a 51).

[28] V. sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione fiscale facoltativa) (C-100/20, EU:C:2021:716, punti da 31 a 34).

[29] V., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione fiscale facoltativa) (C-100/20, EU:C:2021:716, punto 31 e giurisprudenza citata), e conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nella causa Hauptzollamt B (Riduzione fiscale facoltativa) (C-100/20, EU:C:2021:387, paragrafi 73 e 74).

[30] Sentenze del 30 gennaio 2020, Autoservizi Giordano (C-513/18, EU:C:2020:59, punto 37 e giurisprudenza citata), e del 9 settembre 2021, Hauptzollamt B (Riduzione fiscale facoltativa) (C-100/20, EU:C:2021:716, punti da 32 a 34).

un'aliquota di accisa regionale differenziata sugli idrocarburi che comporti l'applicazione di un'imposta regionale diversa a parità di prodotto e a parità di uso, al di fuori dei casi tassativamente contemplati da tale direttiva.

V. Conclusione

59. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere all'unica questione pregiudiziale sollevata dal Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna) nei seguenti termini:

La direttiva 2003/96/CE del Consiglio, del 27 ottobre 2003, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, in particolare il suo articolo 5,

deve essere interpretata nel senso che:

essa osta a che gli Stati membri prevedano un'aliquota di accisa regionale differenziata sugli idrocarburi che comporti l'applicazione di un'imposta regionale diversa a parità di prodotto e a parità di uso, al di fuori dei casi tassativamente contemplati da tale direttiva.