Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MICHAL BOBEK
presentate il 19 gennaio 2017 [1]

Causa C-465/15

Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH
contro
Hauptzollamt Duisburg

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Direttiva 2003/96/CE – Ambito di applicazione – Nozione di elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica – Inclusione dell'elettricità impiegata per i turboventilatori per la produzione di ghisa grezza in altoforno»

I. Introduzione

1. La Hüttenwerke Krupp Mannesmann GmbH (in prosieguo: la «ricorrente» nel procedimento principale) gestisce un altoforno in cui produce ghisa grezza. Il processo in parola comporta una riduzione chimica del minerale di ferro per creare ghisa grezza che richiede un'iniezione di aria calda compressa nell'altoforno. L'aria compressa è prodotta impiegando dei turboventilatori.

2. L'oggetto della controversia nel procedimento principale tra la ricorrente e l'Hauptzollamt Duisburg (autorità fiscale competente, Duisburg, Germania; in prosieguo: il «convenuto») nonché la questione sollevata dal giudice nazionale è se l'elettricità impiegata per azionare i turboventilatori sia «utilizzata principalmente per la riduzione chimica» ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), della direttiva 2003/96/CE (in prosieguo: la «direttiva») [2]. Se così fosse, essa non sarebbe soggetta alla tassazione minima in base alla direttiva.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 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).

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

1. Direttiva 2003/96

3. I considerando da 2 a 7 e 22 della direttiva 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.

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

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

(…)

(22) I prodotti energetici dovrebbero essere essenzialmente disciplinati dal quadro comunitario quando sono usati come combustibile per riscaldamento o carburante per motori. A questo riguardo è nella natura e nella logica del sistema tributario escludere dal campo di applicazione del quadro comunitario l'uso combinato di prodotti energetici e l'uso di prodotti energetici per fini diversi dall'utilizzazione come carburante, nonché i processi mineralogici. L'elettricità utilizzata per fini analoghi dovrebbe essere trattata su un piano di parità».

4. L'articolo 1 della direttiva impone agli Stati membri di tassare «i prodotti energetici e l'elettricità».

5. L'articolo 2, paragrafo 1, definisce i prodotti energetici mediante un elenco di codici NC, in taluni casi limitati al previsto uso come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento. L'articolo 2, paragrafo 2, conferma che la direttiva si applica anche all'«elettricità di cui al codice NC 2716».

6. L'articolo 2, paragrafo 3, impone in taluni casi agli Stati membri di tassare prodotti che non rientrano nella definizione di «prodotti energetici» qualora essi siano destinati ad essere utilizzati, siano messi in vendita o siano utilizzati come carburante per motori o combustibile per riscaldamento.

7. A norma dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), la direttiva non si applica ai seguenti usi dei prodotti energetici e dell'elettricità:

«– prodotti energetici utilizzati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento,

– usi combinati dei prodotti energetici.

Un prodotto energetico ha un uso combinato quando è utilizzato sia come combustibile per riscaldamento che per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o come combustibile per riscaldamento. L'uso dei prodotti energetici per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici è considerato uso combinato.

– Elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici.

– Elettricità, se incide per oltre il 50% sul costo di un prodotto. Per "costo di un prodotto" si intende la somma degli acquisti complessivi di beni e servizi e dei costi per il personale, aumentata del consumo di capitale fisso a livello di impresa, quale definita all'articolo 11. Questo costo è calcolato in media per unità. Per "costo dell'elettricità" si intende l'effettivo valore d'acquisto dell'elettricità o il costo di produzione della stessa se è generata nell'impresa.

– 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 nella Comunità europea.

L'articolo 20 si applica tuttavia ai suddetti prodotti energetici».

III. Fatti, procedimento e questione pregiudiziale

8. La ricorrente gestisce un'acciaieria. Nell'altoforno dell'impianto viene prodotta ghisa grezza. Il minerale di ferro è trasformato in ghisa grezza sottraendo l'ossigeno (riduzione chimica). Tale reazione avviene a temperature elevate e necessita dell'utilizzo di aria calda compressa.

9. L'aria compressa utilizzata per la riduzione chimica è generata da turboventilatori e iniettata nell'altoforno.

10. La ricorrente chiedeva al convenuto un'esenzione fiscale ai sensi dell'articolo 9a dello Stromsteuergesetz [in prosieguo: lo «StromStG», legge nazionale relativa all'imposta sull'elettricità in Germania che recepisce l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva definendo una delle esclusioni dall'ambito di applicazione della direttiva) per l'elettricità da essa impiegata per attivare il turboventilatore.

11. Il convenuto respingeva la domanda in quanto, a norma dell'articolo 9a, paragrafo 1, punto 4, dello StromStG, soltanto l'elettricità utilizzata nei processi di riduzione chimica beneficia dell'esenzione dall'imposta. L'agevolazione fiscale poteva essere concessa soltanto se l'elettricità era stata utilizzata principalmente per la riduzione chimica. Nel caso di specie, esso stabiliva tuttavia che l'elettricità era stata utilizzata anzitutto per azionare il motore al fine di produrre aria compressa e non era servita per la riduzione chimica del minerale di ferro.

12. La ricorrente adiva il convenuto contestando tale decisione. Secondo uno degli argomenti da essa avanzati, a norma dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, la direttiva non si applica all'elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica. La disposizione in parola permette quindi anche altri utilizzi, in particolare, la produzione e il trasporto dell'aria compressa, senza i quali i processi di riduzione chimica nell'altoforno sarebbero impossibili. La ricorrente ha affermato che l'utilizzo dell'elettricità per la quale chiedeva l'esenzione non si conclude nei turboventilatori. La nozione di processo di riduzione chimica comprende anche la produzione di aria compressa, che ne costituisce un elemento essenziale.

13. Il ricorso veniva respinto dal convenuto. La ricorrente contestava la decisione in parola dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), che decideva di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96 del Consiglio, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, debba essere interpretato, per quanto concerne il processo per la produzione di ghisa grezza in altoforno, nel senso che l'elettricità utilizzata per azionare i turboventilatori dev'essere anch'essa considerata elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica».

14. Hanno presentato osservazioni scritte la ricorrente e il convenuto nel procedimento principale e la Commissione europea. Gli interessati intervenuti nella fase scritta del procedimento e il governo del Regno Unito hanno presentato osservazioni orali all'udienza del 17 novembre 2016.

IV. Analisi

15. L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), della direttiva esclude dal suo campo di applicazione l'«elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica e nei processi elettrolitici e metallurgici», il che significa che tale elettricità non viene tassata.

16. Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede se l'espressione «per la riduzione chimica» comprenda l'elettricità utilizzata per il funzionamento dei turboventilatori che comprimono l'aria che viene poi impiegata nella riduzione chimica del minerale di ferro in ghisa grezza.

17. La questione sollevata dal giudice nazionale verte essenzialmente sul collegamento remoto. L'elettricità non è impiegata direttamente nella trasformazione chimica del minerale di ferro al fine di estrarne l'ossigeno [3]. Essa è invece impiegata per generare un elemento – l'aria compressa – per la riduzione chimica. Tale elemento è *essenziale* per la riduzione chimica ed è immesso *direttamente e immediatamente* nell'altoforno. Tuttavia, ciò avviene in maniera sufficientemente «immediata» e «diretta» da far sì che l'utilizzo dell'elettricità possa essere assimilato a un utilizzo «per la riduzione chimica»?

18. Per le ragioni indicate in prosieguo ritengo di sì. Esaminerò a seguire il significato ordinario delle disposizioni applicabili (A), la loro interpretazione sistematica e teleologica (B), la rilevanza della pregressa giurisprudenza sull'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino (C), e infine l'applicazione di tali disposizione al caso di specie (D).

A. Interpretazione ordinaria

19. L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva non è stato ancora interpretato dalla Corte.

3 Diverso è il caso, ad esempio, dell'elettrolisi con la quale l'elettricità è impiegata direttamente per separare le sostanze chimiche.

20. In base a una sua interpretazione ordinaria, la nozione di elettricità «utilizzata principalmente per la riduzione chimica» potrebbe di certo includere l'elettricità utilizzata per far funzionare i turboventilatori. Sebbene l'elettricità sia utilizzata in un certo senso «per» far girare un ventilatore e generare aria compressa, questo non è evidentemente un obiettivo in sé. L'aria compressa è iniettata immediatamente nell'altoforno. Essa costituisce un elemento essenziale per la riduzione chimica del minerale di ferro. Infatti, in *tal* senso, l'elettricità non ha altro scopo se non quello di permettere la riduzione chimica.

21. Tuttavia, una mera esegesi del termine «per» e dei suoi equivalenti in altre lingue [4] non fornisce, a mio avviso, una risposta definitiva alla questione sollevata dal giudice nazionale.

22. Si può affermare che permangono diverse incertezze: la disposizione non distingue espressamente tra elettricità utilizzata «direttamente» o «indirettamente» per la riduzione chimica. Essa non specifica nemmeno che con «riduzione chimica» si intende la reazione vera e propria, distinta dal processo in senso più ampio. È vero che un vago collegamento con la reazione chimica non sarebbe sufficiente. L'esenzione non potrebbe evidentemente estendersi, ad esempio, all'elettricità impiegata per far funzionare i distributori di bevande nella mensa del personale dell'impianto. Tali collegamenti sono troppo tenui. Di contro, nel caso di specie, la natura immediata ed essenziale della produzione e dell'impiego dell'elemento – l'aria compressa – rende più complicato fornire una risposta.

23. L'interpretazione ordinaria rimane pertanto ambigua rispetto a un fattore chiave già individuato: il collegamento remoto. Si rende quindi necessaria un'interpretazione sistematica e teleologica della disposizione di cui trattasi.

B. Interpretazione sistematica e teleologica

24. Analizzerò in prosieguo quattro aspetti, in particolare: l'interpretazione del terzo trattino nel suo insieme (1), la qualificazione della natura dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), quale eccezione rispetto alla direttiva o come norma volta a definirne l'ambito di applicazione (2), la necessità di un'interpretazione restrittiva al fine di mantenere l'«effetto utile» (3), e l'interpretazione parallela dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo e terzo trattino (4).

1. Il terzo trattino nel suo insieme

25. A tale proposito, in via preliminare e per stabilire un nesso tra l'interpretazione ordinaria e quella sistematica, è utile esaminare il terzo trattino nel suo insieme. Benché il giudice del rinvio estrapoli specificamente l'esempio della «riduzione chimica» quale oggetto di interpretazione, il terzo trattino si riferisce anche ai «processi elettrolitici» (che si riferiscono alla produzione mediante elettrolisi) e «metallurgici». Sono portato, immediatamente e naturalmente, a interpretare le tre suddette eccezioni nel loro insieme come riferite a tre tipi di processi industriali, come sostenuto dalla ricorrente nelle sue osservazioni scritte.

26. In udienza, la Commissione ha sostenuto che, alla stregua della «riduzione chimica», la nozione di «processi metallurgici» dovrebbe essere interpretata in senso restrittivo. Tuttavia, la Commissione ha anche riconosciuto che persino nel caso di una lettura siffatta la nozione potrebbe comunque ricomprendere una serie di processi utilizzati nell'industria metallurgica (compresa la riduzione chimica dei minerali).

4 Ad esempio, in francese «pour», in spagnolo «a efectos de», in inglese «for the purposes of», in olandese «voor», in tedesco «für die Zwecke», in ceco «pro účely».

27. Per questa sola ragione, diffido di un'interpretazione eccessivamente restrittiva dell'espressione «per la riduzione chimica» che si collegherebbe soltanto al processo, estremamente specifico, di estrazione degli atomi di ossigeno mediante applicazione diretta dell'elettricità. Perché dovrebbe essere imperativo interpretare restrittivamente un'espressione se il medesimo processo può probabilmente essere ricompreso in un'altra espressione figurante nella stessa eccezione?

2. L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b): eccezione o definizione dell'ambito di applicazione?

28. Fondandosi su un'interpretazione sistematica e teleologica, il convenuto nel procedimento principale e la Commissione chiedono tuttavia che si proceda a una siffatta interpretazione restrittiva dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino. La loro posizione di base è che l'espressione «per la riduzione chimica» si riferisca soltanto all'elettricità utilizzata come parte della reazione di riduzione chimica vera e propria. Essa non includerebbe quindi l'elettricità utilizzata nei turboventilatori, che rientrerebbe allora nell'ambito di applicazione della direttiva. Di contro, la ricorrente, e il governo del Regno Unito danno una lettura più ampia alla nozione succitata, concludendo nel senso che l'elettricità impiegata nei turboventilatori ricadrebbe nell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino e sarebbe esclusa dall'ambito di applicazione della direttiva.

29. A sostegno delle loro posizioni, il convenuto e la Commissione affermano che la necessità di un'interpretazione restrittiva scaturisce già dal fatto che l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), prevede eccezioni alla regola generale della tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità. Essi richiamano, al riguardo, la giurisprudenza generale secondo la quale le eccezioni devono essere interpretate restrittivamente [5] e l'orientamento giurisprudenziale indicante che non era nell'intenzione del legislatore introdurre ampie eccezioni alla direttiva [6].

30. Benché, di primo acchito, l'argomento risulti interessante, ad un esame più dettagliato tale giurisprudenza non è di grande aiuto nel rispondere alla questione sollevata dal giudice nazionale.

31. Vorrei anzitutto sottolineare, a tal proposito, che l'articolo 2, paragrafo 4, della direttiva non contiene un elenco di eccezioni. Esso definisce invece l'ambito di applicazione della direttiva. Ciò risulta chiaramente, a mio avviso, da un'interpretazione sistematica della direttiva, il cui articolo 2 definisce i prodotti e gli usi cui quest'ultima si applica. Deroghe ed esclusioni rispetto al suddetto ambito di applicazione, definito in termini generali, sono previste più avanti nella direttiva e, in particolare, negli articoli da 17 a 19. L'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo la quale esso è diretto a definire l'ambito di applicazione e non invece a stabilire eccezioni trova supporto inoltre nella sentenza Fendt della Corte [vertente sulla direttiva 92/81/CEE [7] che ha preceduto la direttiva] [8].

32. Per tale ragione, non ritengo che si debba necessariamente partire dall'idea che l'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), debba essere oggetto di un'interpretazione il più possibile restrittiva. Ma anche se si dovesse aderire a una siffatta posizione di partenza e – per praticità – si dovessero equiparare, per loro natura, le definizioni contenenti esclusioni dall'ambito di applicazione ratione materiae di una direttiva alle eccezioni stesse, la questione chiave resterebbe la medesima: l'interpretazione restrittiva di un'eccezione non dovrebbe arrivare a privarla di ogni ragionevole significato e rilevanza.

5 Essi citano, ad esempio, la sentenza del 5 marzo 2015, Statoil Fuel & Retail (C-553/13, EU:C:2015:149, punto 39).

6 V., ad esempio, sentenze del 21 dicembre 2011, Haltergemeinschaft LBL (C-250/10, non pubblicata, EU:C:2011:862, punto 23), e del 1° dicembre 2011, Systeme Helmholz (C-79/10, EU:C:2011:797, punto 23).

7 Direttiva del Consiglio, del 19 ottobre 1992, relativa all'armonizzazione delle strutture delle accise sugli oli minerali (GU 1992, L 316, pag. 12).

8 Sentenza del 5 luglio 2007, Fendt Italiana (C-145/06 e C-146/06, EU:C:2007:411, punto 37): «[A]nche se gli oli minerali impiegati per fini diversi dall'utilizzazione come carburante per motori o combustibile per riscaldamento rientravano sicuramente nell'ambito di applicazione della direttiva 92/81, ma, come dichiarato dalla Corte ai punti 30 e 33 della citata sentenza Commissione/Italia, erano obbligatoriamente esonerati dall'accisa armonizzata, il legislatore comunitario, in occasione dell'adozione della direttiva 2003/96, ha inteso modificare tale regime escludendo siffatti prodotti dall'ambito di applicazione di tale direttiva».

3. Interpretazione restrittiva al fine di mantenere l'«effetto utile»

33. Per ragioni analoghe, non condivido neppure la relativa posizione della Commissione secondo cui la lettura dell'espressione «per la riduzione chimica» nel senso che essa andrebbe oltre l'utilizzo diretto dell'elettricità per rimuovere l'ossigeno metterebbe a rischio l'intera direttiva o, in un certo modo, ne comprometterebbe irrimediabilmente l'«effetto utile».

34. Si tratta, a mio avviso, di una posizione eccessivamente radicale. In udienza, la Commissione ne ha infatti preso, in parte, le distanze. Ricordo che l'aspetto qui controverso è la specifica questione se l'elettricità impiegata per comprimere l'aria da iniettare in un altoforno rientri nell'ambito di applicazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva. È pacifico che detta parte del processo è strettamente legata alla riduzione chimica ed è essenziale per essa [9]. Infatti, la Commissione stessa sembra avere talvolta difficoltà a operare tale distinzione nelle sue osservazioni [10].

35. Come già sottolineato supra al paragrafo 32, ravviso altresì il rischio che un'interpretazione eccessivamente restrittiva dell'espressione «per la riduzione chimica» riduca il suo ambito di applicazione praticamente a zero. Ciò potrebbe comportare che tale espressione ricomprenda quasi esclusivamente utilizzi che ricadono in ogni caso nell'ambito di applicazione dell'esenzione prevista per l'elettricità utilizzata «in processi metallurgici». Si pone così di nuovo la stessa questione: se quella era l'intenzione del legislatore, perché introdurre tre differenti espressioni nella formulazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino?

36. In tale contesto, la Commissione e il convenuto hanno indicato nelle loro osservazioni scritte e orali due esempi di processi industriali che implicano un uso dell'elettricità principalmente «per la riduzione chimica», ossia i) forni elettrici ad arco e ii) la produzione di wafer di silicio. Con le presenti conclusioni non si intende avviare una discussione approfondita sulla rilevanza di tali esempi a livello astratto. Tuttavia, in udienza è emerso chiaramente un disaccordo sulla questione se i processi industriali di cui trattasi implichino in realtà l'utilizzo dell'elettricità principalmente «per la riduzione chimica» e, in caso affermativo, se essi ricadano anche nella nozione di elettricità utilizzata principalmente «in processi metallurgici».

37. Ne consegue, a mio avviso, che resta ancora aperta la questione se, sulla base dell'interpretazione data dalla Commissione e dal convenuto all'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, l'esenzione per l'elettricità usata principalmente «per la riduzione chimica» abbia una qualche rilevanza pratica.

4. Interpretazione sistematica e «parallela» del secondo e del terzo trattino

38. È possibile trarre ulteriori indicazioni utili sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino da un'interpretazione sistematica del secondo e del terzo trattino della disposizione in parola, considerati congiuntamente?

39. La Commissione e il convenuto sostengono una siffatta interpretazione sistematica e vanno addirittura oltre, chiedendo una cosiddetta interpretazione «parallela» dei due trattini. La suddetta interpretazione parallela porta, a loro avviso, a un'interpretazione piuttosto restrittiva del terzo trattino.

9 Tale carattere essenziale è stato confermato espressamente dal giudice del rinvio.

10 Così, ad esempio, sia nelle sue osservazioni scritte, sia in quelle orali, la Commissione fa riferimento allo «stretto collegamento» che deve esistere tra la riduzione chimica e l'utilizzo dell'elettricità, il che – a prima vista – potrebbe comprendere l'elettricità impiegata nei turboventilatori. (La Commissione ha poi precisato tale formulazione nelle sue osservazioni orali).

40. Come correttamente osservato dal convenuto e dalla Commissione, il considerando 22 della direttiva fa riferimento all'eccezione per l'uso combinato di prodotti energetici presente nell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino e raccomanda che l'elettricità «utilizzata per fini analoghi [sia] trattata su un piano di parità». Un trattamento simile di elettricità e prodotti energetici è necessario anche per contribuire a evitare indebite distorsioni della concorrenza che comprometterebbero, in particolare, il raggiungimento degli obiettivi di mercato interno della direttiva.

41. Tuttavia, malgrado l'esigenza di un trattamento simile e più in generale l'evidente necessità di garantire un'interpretazione coerente, è chiaro che esistono profonde differenze tra la formulazione e la struttura del secondo e del terzo trattino dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b). Tali differenze meritano di essere qui indicate in dettaglio, posto che esse pongono chiari limiti a un'interpretazione «parallela» dei due trattini.

42. Il secondo trattino è in un certo qual modo *più restrittivo* del terzo. Esso si applica soltanto agli usi combinati dei prodotti energetici. Il terzo trattino non fa però alcuna menzione della nozione di uso combinato. Inoltre, il secondo trattino si applica soltanto quando i prodotti energetici sono utilizzati come combustibile per riscaldamento (esclusa l'utilizzazione come carburante per motori). Anche tale limitazione manca nel terzo trattino.

43. Per altri versi, il secondo trattino è *più ampio* in quanto fa riferimento alla riduzione chimica e ai processi elettrolitici e metallurgici solo a titolo di esempi dell'uso combinato mentre il terzo trattino li presenta come un elenco esaustivo. Inoltre, il secondo trattino può trovare applicazione anche quando la riduzione chimica e i processi elettrolitici e metallurgici sono solo usi secondari. Il terzo trattino richiede che si tratti di usi principali.

44. Quelle esposte costituiscono differenze testuali significative ed esplicite nell'ambito di applicazione di questi due trattini, introdotte dal legislatore. Esse sono, in una certa misura, inevitabili. Dal punto di vista fisico, l'elettricità è molto diversa dagli altri prodotti energetici. Una delle suddette principali differenze consiste nel fatto che gli altri prodotti energetici possono subire a una trasformazione chimica che permette loro di svolgere un ruolo nei processi industriali, mentre ciò è impossibile nel caso dell'elettricità[11]. Tale possibilità è infatti centrale nella formulazione dell'espressione «uso combinato» impiegata nell'eccezione di cui all'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino.

45. In sintesi, ritengo che esistano taluni importanti limiti testuali e pratici a una lettura «parallela» del secondo e del terzo trattino dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b).

46. Insisto su questo punto perché la Commissione ha fatto di tale interpretazione parallela un elemento chiave del suo argomento e lo sviluppa molto ampiamente nelle sue osservazioni scritte. A detta della Commissione i) nel terzo trattino potrebbe probabilmente riconoscersi il requisito dell'uso combinato e ii) il terzo trattino potrebbe applicarsi soltanto se l'elettricità fosse utilizzata come combustibile per riscaldamento (e non come carburante per motori). Si tratta, a mio avviso, di un uso dell'interpretazione sistematica e teleologica discutibile, diretto essenzialmente a riscrivere il testo della direttiva. Un siffatto approccio dovrebbe essere chiaramente respinto per ragioni di certezza del diritto.

47. Fermi restando i suddetti chiari limiti a un'interpretazione «parallela» dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo e terzo trattino, e le mie riserve nei confronti dell'approccio piuttosto flessibile dalla Commissione nell'interpretazione giuridica, concordo che dalla preesistente giurisprudenza vertente sul secondo trattino possano trarsi talune indicazioni utili. Nella sezione che segue mi occuperò di detta giurisprudenza.

11 Tornerò su tale aspetto in prosieguo, nell'ambito della causa X.

C. Giurisprudenza sull'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino

48. La principale causa che qui interessa è la causa X [12]. Essa verteva sull'applicazione dell'eccezione per l'uso combinato ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino. Nell'ambito del procedimento in parola, la ricorrente si occupava della produzione di zucchero, utilizzando in detto processo del carburante. Essa impiegava inoltre il CO_2 prodotto dalla combustione del carburante per un duplice scopo. In primis, nella produzione dello zucchero stesso (il CO_2 è un elemento essenziale). In secondo luogo, essa esportava CO_2 per utilizzarlo nella produzione di fertilizzanti. Il giudice nazionale chiedeva se ciò costituisse un uso combinato che potesse beneficiare dell'eccezione prevista per tale uso. La Corte ha dichiarato che vi era uso combinato quando il CO_2 veniva impiegato come elemento per la produzione dello zucchero, ma non quando veniva esportato.

49. Nel suo ragionamento, che merita di essere ampiamente citato in questa sede, la Corte ha dichiarato quanto segue [13]:

«(…) può sussistere un uso combinato del prodotto energetico oggetto di combustione nell'ambito di un processo di fabbricazione laddove (…) tale *processo non possa concludersi* senza l'impiego di una sostanza di cui sia pacifico che *possa essere generata unicamente dalla combustione* del prodotto energetico medesimo.

Atteso che il prodotto energetico de quo viene quindi impiegato come fonte di energia nel processo di fabbricazione al fine di ottenere il gas esclusivamente generato dalla combustione del prodotto energetico stesso, è lecito ritenere che tale funzione di fonte energetica ben costituisca oggetto di due usi concomitanti.

Per contro, se, nelle circostanze oggetto del procedimento principale, un gas generato dalla combustione costituisce non il prodotto richiesto ai fini della realizzazione del processo di produzione, bensì un residuo di tale processo che viene semplicemente valorizzato, non vi è uso combinato del prodotto energetico medesimo. In tal senso, il solo fatto che il gas generato costituisca una materia prima in un *processo di fabbricazione distinto*, come quello della produzione di fertilizzanti agricoli, non può essere sufficiente per ritenere che sussista uso combinato del prodotto energetico oggetto di combustione». (Il corsivo è mio).

50. Dal ragionamento della Corte discendono tre punti. In primis, la Corte sottolinea il carattere essenziale dell'elemento («non [può] concludersi senza»). In secondo luogo, l'elemento deve essere generato dalla combustione del carburante («unicamente dalla combustione»). In terzo luogo, se l'elemento è destinato a «un processo di fabbricazione distinto», l'eccezione per l'uso combinato non si applica.

51. Un'altra causa più recente vertente sull'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), secondo trattino, della direttiva è la causa YARA [14].

52. La causa in parola riguardava la produzione di ammoniaca. Nell'ambito del processo venivano prodotti gas «poveri». Questi venivano poi mescolati con gas naturali e bruciati e il calore prodotto veniva utilizzato per assolvere a una serie di funzioni: riscaldamento e asciugatura del vapore, decomposizione chimica ed eliminazione di gas residuo. La questione posta alla Corte era essenzialmente se i gas naturali potessero beneficiare dell'eccezione per uso combinato.

12 Sentenza del 2 ottobre 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247).

13 Sentenza del 2 ottobre 2014, X (C-426/12, EU:C:2014:2247, punti da 24 a 26).

14 V. ordinanza del 17 dicembre 2015, YARA Brunsbüttel (C-529/14, non pubblicata, EU:C:2015:836).

53. Rispondendo in senso negativo, la Corte ha ribadito i principi di base esposti nella sentenza X. Essa ha concluso che non vi fosse un uso combinato del gas naturale per due ragioni. In primis, il processo di produzione poteva essere completato senza il gas naturale. Inoltre, anche in caso contrario, non vi era alcuna trasformazione di gas naturale in vapore [15].

54. Le cause X e YARA sono interessanti sotto due profili. In primo luogo, le condizioni attinenti all'esistenza di un collegamento diretto, sviluppate dalla Corte nella causa X e confermate nella causa YARA sono, a mio avviso, parimenti utili come base per stabilire quando l'elettricità sia utilizzata «per la riduzione chimica». In secondo luogo, tali cause permettono anche di evidenziare, ancora una volta, i limiti di un'interpretazione parallela del secondo e del terzo trattino dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b).

55. Riguardo a quest'ultimo aspetto, è implicito sia nell'ordinanza YARA sia nella sentenza X che il prodotto energetico poteva beneficiare dell'eccezione prevista per «l'uso combinato» solo nella misura in cui esso era stato *fisicamente trasformato* e aveva *contribuito in detto stato modificato* al processo di produzione. Come sottolineato supra, nel caso dell'elettricità una siffatta trasformazione è semplicemente irrilevante. Tale condizione non può pertanto essere trasposta al terzo trattino.

D. Criteri e loro applicazione nel caso di specie

56. Tornando al punto precedente e, quindi, all'aspetto centrale della presente causa: che dire del criterio del collegamento remoto? Esistono, a mio avviso, due condizioni sviluppate nell'ambito della sentenza X e dell'ordinanza YARA che restano rilevanti ai fini del presente procedimento: l'*essenzialità* e l'*immediatezza dell'uso*.

57. Per essere considerata «uso combinato», la combustione del prodotto energetico *deve generare un elemento essenziale* per il processo di produzione. Per le ragioni summenzionate l'elettricità non può essere «trasformata» nell'elemento ma deve essere utilizzata per generarlo.

58. Riguardo all'*immediatezza* dell'uso, la sentenza X chiarisce che l'eccezione per l'uso combinato non può essere applicata quando l'elemento generato è esportato al di fuori del processo di produzione. Benché non lo illustri specificamente in tali termini, l'ordinanza YARA sottintende inoltre che lo smaltimento dei residui non fa sufficientemente parte del processo per permettere un'applicazione dell'eccezione per l'uso combinato.

59. Applicando i suddetti criteri al caso di specie, risulta che l'elettricità utilizzata rappresenti un elemento *essenziale* per la riduzione chimica. Essa ne costituisce una componente necessaria. Il giudice nazionale conferma infatti espressamente tale punto nella sua domanda di rinvio. È vero che l'elettricità non è essa stessa trasformata nell'elemento essenziale allo stesso modo in cui ciò avveniva, ad esempio, nella causa X. Tuttavia, come analizzato supra, si tratta semplicemente del risultato della diversa natura fisica intrinseca dell'elettricità rispetto agli altri prodotti energetici. Detto elemento resta comunque sia essenziale che necessario, costituendo così una parte indispensabile del processo. In breve, senza di esso non si potrebbe avere riduzione chimica.

60. Ritengo inoltre che nel presente caso vi sia un utilizzo *diretto e immediato*. L'aria compressa è generata e utilizzata in loco come parte di un processo continuo di riduzione chimica. Diversamente dalla causa X, ad esempio, essa non viene esportata né in tutto, né in parte, ed è diretta unicamente a rendere possibile la riduzione chimica.

15 Nello specifico, l'ordinanza stabilisce che il vapore non è una sostanza che può essere generata soltanto utilizzando gas naturale. V. ordinanza del 17 dicembre 2015, YARA Brunsbüttel (C-529/14, non pubblicata, EU:C:2015:836, punto 28).

61. Tuttavia, prima di concludere, ritengo sia inoltre necessario esaminare espressamente alcuni degli argomenti sollevati in via ipotetica dalla Commissione e dal convenuto. Dette parti hanno sostenuto che, se l'elettricità utilizzata nei turboventilatori venisse esclusa dall'ambito di applicazione della direttiva, ciò consentirebbe qualsiasi altro tipo di esclusione. In più occasioni è stato citato l'esempio dell'elettricità utilizzata per il funzionamento dei nastri trasportatori di altre materie prime nell'altoforno.

62. Ritengo che i criteri applicati supra, ai paragrafi da 59 a 60, siano giustificati in quanto coerenti con il testo della direttiva, con una sua interpretazione sistematica e teleologica e anche con la pregressa giurisprudenza X e YARA.

63. Come riconosciuto dalla Commissione, l'applicazione dell'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), richiede una valutazione caso per caso. Sono quindi cauto nell'estendere o applicare le conclusioni che precedono ad altri casi, in astratto. Ciò detto, e restando a livello ipotetico, non trattandosi di una questione oggetto della presente causa, sono scettico rispetto alle affermazioni secondo cui l'elettricità utilizzata per far funzionare i nastri trasportatori possa rientrare nell'eccezione. I nastri trasportatori non «generano» alcun elemento; essi spostano semplicemente gli oggetti da un posto all'altro. Essi non costituiscono neppure una parte essenziale, e quindi indispensabile, del processo di riduzione chimica. Potrebbero essere certamente presi in considerazione altre modalità o altri mezzi di trasporto. Non vi è neppure la stessa immediatezza che si riscontra nel caso dell'aria compressa iniettata direttamente nell'altoforno come parte del processo di riduzione chimica.

64. Per tutte le ragioni che precedono, ritengo che occorra rispondere alla questione sollevata dal giudice del rinvio nei seguenti termini:

L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96 del Consiglio, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, deve essere interpretato, per quanto concerne il processo per la produzione di ghisa grezza in altoforno, nel senso che l'elettricità utilizzata per azionare i turboventilatori dev'essere considerata elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica.

V. Conclusione

65. Alla luce di quanto precede propongo alla Corte di rispondere alla questione sollevata dal Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) come segue:

L'articolo 2, paragrafo 4, lettera b), terzo trattino, della direttiva 2003/96/CE del Consiglio, che ristruttura il quadro comunitario per la tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità, deve essere interpretato, per quanto concerne il processo per la produzione di ghisa grezza in altoforno, nel senso che l'elettricità utilizzata per azionare i turboventilatori dev'essere considerata elettricità utilizzata principalmente per la riduzione chimica.