Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

16 ottobre 2019*

«Rinvio pregiudiziale – Direttiva 2003/96/CE – Tassazione dei prodotti energetici e dell'elettricità – Articolo 21, paragrafo 5, terzo comma – Esenzione dei piccoli produttori di elettricità, subordinata alla tassazione dell'elettricità prodotta – Assenza, durante un periodo transitorio autorizzato, di un'imposta interna sul consumo finale di elettricità – Articolo 14, paragrafo 1, lettera a) – Obbligo di esenzione dei prodotti energetici e dell'elettricità utilizzati per produrre elettricità»

Nella causa C-270/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia), con decisione del 13 aprile 2018, pervenuta in cancelleria il 19 aprile 2018, nel procedimento

**UPM France SAS**

contro

**Premier ministre,**

**Ministre de l'Action et des Comptes publics,**

LA CORTE (Quinta Sezione),

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

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: D. Dittert, capo unità

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 14 marzo 2019,

considerate le osservazioni presentate:

– per la UPM France SAS, da G. de Cordes, avocat;

– per il governo francese, da D. Colas, E. de Moustier e A. Alidière, in qualità di agenti;

– per il governo spagnolo, da A. Rubio González e V. Ester Casas, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da A. Armenia e C. Perrin, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il francese.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 23 maggio 2019,

ha pronunciato la seguente

## Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), e dell'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, 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, e rettifica in GU 2018, L 98, pag. 22).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la UPM France SAS (in prosieguo: la «UPM»), da un lato, e il Premier ministre (Primo Ministro) e il ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro dell'Azione e dei Conti pubblici), dall'altro, in merito alla tassazione di forniture di gas naturale destinato alla cogenerazione di calore e di elettricità.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

3 I considerando da 2 a 5, 24 e 25 della direttiva 2003/96 enunciano:

«(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.

(…)

(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.

(25) In particolare, la generazione combinata di calore e di energia nonché, ai fini della promozione dell'uso di fonti di energia alternative, le energie rinnovabili possono beneficiare di un trattamento privilegiato».

4 L'articolo 1 di tale direttiva prevede che gli Stati membri tassino i prodotti energetici e l'elettricità conformemente alla stessa.

5 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in parola:

«In aggiunta alle disposizioni generali di cui alla direttiva 92/12/CEE [del Consiglio, del 25 febbraio 1992, relativa al regime generale, alla detenzione, alla circolazione ed ai controlli dei prodotti soggetti ad accisa (GU 1992, L 76, pag. 1),] relative alle esenzioni di cui godono i prodotti tassabili quando sono destinati a determinati usi, e fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano dalla tassazione i prodotti elencati in appresso, alle condizioni da essi stabilite al fine di garantire un'agevole e corretta applicazione delle esenzioni stesse e di evitare frodi, evasioni o abusi:

a) i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati per produrre elettricità e l'elettricità utilizzata per mantenere la capacità di produrre l'elettricità stessa. Gli Stati membri hanno tuttavia la facoltà di tassare questi prodotti per motivi di politica ambientale, prescindendo dai livelli minimi di tassazione stabiliti nella presente direttiva. In tal caso l'imposta su detti prodotti non rientra nel calcolo del livello minimo di tassazione sull'elettricità stabilito all'articolo 10».

6 L'articolo 15, paragrafo1, lettera c), della medesima direttiva così dispone:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri possono applicare, sotto controllo fiscale, esenzioni o riduzioni totali o parziali del livello di tassazione:

(…)

c) ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati per la generazione combinata di calore e di energia».

7 L'articolo 18 della direttiva 2003/96 istituisce regimi transitori specifici per taluni Stati membri. Per quanto riguarda la Repubblica francese, l'articolo 18, paragrafo 10, di tale direttiva così dispone:

«Fino al 1º gennaio 2009, la Repubblica francese può applicare esenzioni o riduzioni, totali o parziali, ai prodotti energetici e all'elettricità utilizzati dallo Stato, da autorità di governo locale e regionale e da altri organismi di diritto pubblico per le attività od operazioni che essi esercitano in quanto autorità pubbliche.

La Repubblica francese può applicare un periodo transitorio fino al 1º gennaio 2009 volto ad adeguare il regime vigente di tassazione dell'elettricità alle disposizioni stabilite nella presente direttiva. Durante questo periodo, per valutare il rispetto delle aliquote minime stabilite nella presente direttiva, si tiene conto del livello globale medio dell'attuale tassazione locale dell'elettricità».

8 Ai sensi dell'articolo 21 della richiamata direttiva:

«1. In aggiunta alle disposizioni generali della direttiva [92/12], che definiscono il fatto generatore d'imposta e le norme relative al pagamento, l'imposta sui prodotti energetici diventa esigibile anche all'atto del verificarsi di uno dei fatti generatori d'imposta di cui all'articolo 2, paragrafo 3, della presente direttiva.

(…)

5. (…)

Un'entità che produce elettricità per uso proprio è considerata un distributore. Nonostante l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), gli Stati membri possono esonerare i piccoli produttori di elettricità purché tassino i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità.

(…)».

9 L'articolo 28 della direttiva 2003/96 prevede che gli Stati membri applichino le disposizioni della medesima dal 1º gennaio 2004, ad eccezione delle disposizioni di cui all'articolo 16 e all'articolo 18, paragrafo 1, di tale direttiva, che possono essere applicate dagli Stati membri dal 1º gennaio 2003.

### *Diritto francese*

10 L'articolo 266 quinquies, paragrafo 1, del code des douanes (codice doganale), nella versione applicabile dal 1º gennaio 2004 al 31 dicembre 2006, così disponeva:

«Il gas naturale (…) è soggetto a un'imposta interna sul consumo al momento della sua fornitura all'utilizzatore finale».

11 L'articolo 266 quinquies, paragrafo 3, del codice doganale, nella versione applicabile dal 1º gennaio 2006 al 31 dicembre 2006, prevedeva quanto segue:

«(…)

Sono parimenti esentate le forniture di gas destinato a essere utilizzato:

(…)

c) come combustibile per la produzione di elettricità, a partire dal 1º gennaio 2006 e ad esclusione delle forniture di gas destinato a essere utilizzato negli impianti di cui all'articolo 266 quinquies A».

12 L'articolo 266 quinquies A del codice doganale, nella versione applicabile dal 1º gennaio 2006, era formulato nei termini seguenti:

«Le forniture di gas naturale e di oli minerali destinati a essere utilizzati in impianti di cogenerazione, per la produzione combinata di calore e di elettricità o di calore e di energia meccanica, sono esentate dalle imposte interne sul consumo previste agli articoli 265 e 266 quinquies per un periodo di cinque anni a decorrere dalla messa in funzione degli impianti. (…)

Detta esenzione si applica agli impianti messi in funzione entro e non oltre il 31 dicembre 2007. (…)

(…)».

## Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 La UPM gestisce, ai fini della sua attività di produzione di carta, un impianto di cogenerazione di calore e di elettricità, per il quale utilizza gas naturale come combustibile.

14 Il gas naturale fornito alla UPM tra il 1º gennaio 2004 e il 1º aprile 2008 è stato assoggettato, tramite il suo fornitore che ne ha versato l'importo, all'imposta interna sul consumo di gas naturale (in prosieguo: la «TICGN»), prevista dall'articolo 266 quinquies del codice doganale.

15 Ritenendo che la parte di tali forniture consumata per produrre elettricità avrebbe dovuto essere esente dalla predetta imposta ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96, la UPM ha presentato al tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Tribunale amministrativo di Cergy-Pontoise, Francia) una domanda diretta al rimborso dell'imposta così assolta, nonché al risarcimento del danno che riteneva di avere subito a causa del ritardo della Repubblica francese nel trasporre tale direttiva.

16 Con sentenza del 17 luglio 2013, il tribunal administratif de Cergy-Pontoise (Tribunale amministrativo di Cergy-Pontoise), dopo aver dichiarato il non luogo parziale a statuire a concorrenza delle somme rimborsate per il periodo dal 1º gennaio 2007 al 31 marzo 2008, ha respinto per il resto le domande della UPM. Con sentenza del 15 marzo 2016, la cour administrative d'appel de Versailles (Corte d'appello amministrativa di Versailles, Francia) ha respinto l'appello interposto dalla UPM, con la motivazione che il gas naturale utilizzato da tale società rientrava esclusivamente nell'ambito di applicazione dell'articolo 15 della suddetta direttiva, e non in quello dell'articolo 14 della medesima, e che il regime di tassazione di tale gas naturale non era dissociabile a seconda che esso fosse destinato alla produzione di calore o alla produzione di elettricità.

17 Il 17 maggio 2016 la UPM ha proposto impugnazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il Conseil d'État (Consiglio di Stato, Francia).

18 Tale giudice rileva che il motivo dedotto dalla UPM è fondato sulla sentenza del 7 marzo 2018, Cristal Union (C-31/17, EU:C:2018:168), nella quale la Corte ha considerato che l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 deve essere interpretato nel senso che l'esenzione obbligatoria prevista dalla disposizione in parola si applica ai prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità allorché tali prodotti sono utilizzati per la produzione combinata della medesima e di calore, ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva.

19 Tuttavia, il giudice del rinvio osserva che il Ministro dell'Azione e dei Conti pubblici, convenuto nel procedimento principale, sostiene che, anche supponendo che l'articolo 15 della direttiva 2003/96 non sia la sola disposizione applicabile alla situazione della UPM, la tassazione di cui essa è stata oggetto è conforme agli obiettivi di tale direttiva, in quanto l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva in parola deve essere letto alla luce dell'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, della medesima, dal quale risulta che l'esenzione del gas naturale utilizzato per la produzione di elettricità è subordinata alla tassazione dell'elettricità prodotta, il che non avviene nel caso di specie.

20 Il giudice del rinvio rileva che, in forza dell'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della direttiva 2003/96, la Repubblica francese beneficiava, fino al 1º gennaio 2009, di un periodo transitorio per adeguare il proprio sistema di tassazione dell'elettricità prima di istituire l'accisa armonizzata. Tuttavia, un'imposta interna sul consumo finale di elettricità era stata istituita solo a partire dall'entrata in vigore della loi nº 2010-1488 du 7 dicembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (legge n. 2010-1488 del 7 dicembre 2010 recante nuova organizzazione del mercato dell'energia elettrica; JORF dell'8 dicembre 2010, pag. 21467).

21 Pertanto, la Repubblica francese non aveva previsto una tassazione nazionale dell'energia elettrica durante il periodo compreso tra il 1º gennaio 2004 e il 31 dicembre 2006 di cui trattasi nel procedimento principale. Sul consumo di energia elettrica gravavano soltanto il contributo al servizio pubblico dell'elettricità e alcune imposte locali, all'epoca basate sull'importo netto della bolletta dell'elettricità. Tuttavia, gli enti che producevano elettricità per uso proprio erano esentati dalla tassazione locale dell'elettricità.

22 Di conseguenza, secondo il giudice del rinvio, occorre stabilire se l'esenzione che gli Stati membri sono autorizzati a introdurre a favore dei piccoli produttori di elettricità, in forza dell'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, della direttiva 2003/96, possa derivare, come sostiene il Ministro dell'Azione e dei Conti pubblici, da una situazione come quella esistente per il periodo anteriore al 1º gennaio 2011, durante il quale la Repubblica francese non aveva ancora introdotto la tassazione interna sul consumo finale di elettricità né, di conseguenza, alcuna esenzione da tale imposta a favore dei piccoli produttori. Se del caso, occorrerebbe altresì determinare come debbano essere combinate tra loro le disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96 e dell'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, della medesima, in particolare al fine di stabilire se esse implichino una

tassazione minima risultante dalla tassazione dell'elettricità prodotta con esenzione del gas naturale utilizzato, o da un'esenzione dall'imposta sulla produzione di elettricità, nel qual caso lo Stato membro sarebbe allora tenuto a tassare il gas naturale utilizzato.

23 In tale contesto, il Conseil d'État (Consiglio di Stato) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni dell'[articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, della direttiva 2003/96] debbano interpretarsi nel senso che l'esenzione che, in forza delle predette disposizioni, gli Stati membri sono autorizzati a introdurre in favore dei piccoli produttori di elettricità, purché tassino i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità, può derivare da una situazione come quella [di cui al procedimento principale] per il periodo anteriore al 1º gennaio 2011, durante il quale la [Repubblica francese], come autorizzata [da tale] direttiva, non aveva ancora istituito l'imposta interna sul consumo finale di elettricità né, di conseguenza, alcuna esenzione da tale imposta a favore dei piccoli produttori;

2) in caso di risposta affermativa alla prima questione, in che modo debbano combinarsi fra loro le disposizioni dell'[articolo 14 paragrafo 1, lettera a), della suddetta] direttiva e quelle del suo [articolo 21, paragrafo 5, terzo comma] per i piccoli produttori che consumano l'elettricità che essi producono per le esigenze della loro attività. In particolare, se esse implichino una tassazione minima derivante o dalla tassazione dell'elettricità prodotta con esenzione del gas naturale utilizzato, o dall'esenzione dall'imposta sulla produzione di elettricità, nel qual caso lo Stato membro è allora tenuto a tassare il gas naturale utilizzato».

## Sulle questioni pregiudiziali

### *Sulla ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale*

24 Il governo francese contesta la ricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, in quanto la risposta alle questioni sollevate non sarebbe necessaria per la soluzione effettiva della controversia principale.

25 Secondo tale governo, durante il periodo transitorio di cui la Repubblica francese beneficiava per adeguare il suo regime di tassazione dell'elettricità in forza dell'articolo 18, paragrafo 10, della direttiva 2003/96, tale Stato membro poteva mantenere il proprio sistema di tassazione nazionale dell'elettricità, dato che esso rispettava le aliquote minime d'imposizione stabilite da tale direttiva.

26 A tale proposito, occorre ricordare che spetta soltanto al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolarità del caso di specie, tanto la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di emettere la propria sentenza, quanto la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione di una norma giuridica dell'Unione, la Corte è, in via di principio, tenuta a statuire (sentenza del 10 dicembre 2018, Wightman e a., C-621/18, EU:C:2018:999, punto 26 e giurisprudenza citata).

27 Ne consegue che le questioni vertenti sul diritto dell'Unione 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 l'interpretazione di una norma dell'Unione richiesta non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, oppure 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 (sentenza del 10 dicembre 2018, Wightman e a., C-621/18, EU:C:2018:999, punto 27 e giurisprudenza citata).

28 Nel caso di specie, occorre ricordare che dinanzi al giudice del rinvio è stata proposta un'impugnazione contro una decisione di rigetto della domanda della UPM volta a ottenere il rimborso della TICGN prevista all'articolo 266 quinquies del codice doganale, in quanto tale società ritiene che la parte di gas naturale consumato per produrre elettricità avrebbe dovuto essere esente da tale imposta, conformemente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), della direttiva 2003/96.

29 In tale contesto, non risulta che le questioni pregiudiziali siano manifestamente prive di rilevanza, dal momento che esse riguardano l'interpretazione di disposizioni del diritto dell'Unione nel contesto di una controversia pendente dinanzi al giudice del rinvio.

30 È irrilevante, a tale riguardo, che la Repubblica francese abbia beneficiato, in forza dell'articolo 18, paragrafo 10, della direttiva 2003/96, di un periodo transitorio per adeguare il suo sistema di tassazione dell'elettricità alle disposizioni della direttiva, in quanto tali considerazioni si riferiscono al merito delle risposte da fornire alle questioni sollevate e non alla loro ricevibilità.

31 Di conseguenza, si deve dichiarare che tali questioni sono ricevibili.

### *Sulla prima questione*

32 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, della direttiva 2003/96 debba essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione per i piccoli produttori di elettricità, purché, in deroga all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, i prodotti energetici utilizzati per produrre tale elettricità siano tassati, poteva essere applicata dalla Repubblica francese durante il periodo transitorio che le era stato concesso, conformemente all'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della richiamata direttiva, fino al 1º gennaio 2009 e durante il quale tale Stato membro non aveva istituito il sistema di tassazione dell'elettricità previsto da tale direttiva.

33 Dal fascicolo presentato alla Corte risulta che, tra il 1º gennaio 2004 e il 1º aprile 2008, la UPM è stata assoggettata alla TICGN per il gas naturale da essa utilizzato per produrre elettricità. È peraltro pacifico che, essendo l'elettricità così prodotta utilizzata per uso proprio, essa non era soggetta alle imposte locali sull'elettricità.

34 Il governo francese sostiene che, nei casi in cui l'elettricità prodotta è stata in pratica esentata, i prodotti energetici destinati alla produzione di tale elettricità devono essere tassati. Infatti, la direttiva 2003/96 implicherebbe, di per sé, una tassazione minima risultante o dalla tassazione dell'elettricità prodotta con esenzione dei prodotti energetici utilizzati per produrre tale elettricità, o dalla tassazione minima dei prodotti energetici utilizzati per la produzione di elettricità quando quest'ultima è esente.

35 In tale contesto il giudice del rinvio chiede se la tassazione del gas naturale utilizzato dalla ricorrente nel procedimento principale al fine di produrre elettricità, quando la Repubblica francese non aveva istituito né l'imposta interna sul consumo finale di elettricità, di cui al punto 20 della presente sentenza, né, di conseguenza, alcuna esenzione da tale imposta a favore dei piccoli produttori, sia conforme all'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, della direttiva 2003/96.

36 Occorre ricordare che la direttiva 2003/96 prevede l'istituzione di una tassazione armonizzata dei prodotti energetici e dell'elettricità.

37 A tale proposito, dalle finalità perseguite da tale direttiva emerge che essa prevede un regime di tassazione armonizzato dei prodotti energetici e dell'elettricità diretto, segnatamente, 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 (v., in tal senso, sentenze del 7 marzo 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punto 29, e del 27 giugno 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punto 34).

38 A tal fine, per quanto concerne in particolare la produzione di elettricità, il legislatore dell'Unione ha operato la scelta, come risulta segnatamente dalla pagina 5 della relazione relativa alla proposta di direttiva del Consiglio che ristruttura il quadro comunitario per l'imposizione dei prodotti energetici (GU 1997, C 139, pag. 14), di imporre agli Stati membri, conformemente all'articolo 1 della direttiva 2003/96, la tassazione dell'elettricità distribuita, dovendo correlativamente i prodotti energetici utilizzati per la produzione della medesima essere esentati dalla tassazione, e ciò al fine di evitare una doppia imposizione dell'elettricità (sentenze del 7 marzo 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punto 30, e del 27 giugno 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punto 35).

39 In tal senso, l'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2003/96 prevede che gli Stati membri sono tenuti a esentare i prodotti energetici e l'elettricità utilizzati, in particolare, per produrre elettricità. Conformemente all'articolo 21, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva, l'elettricità e il gas naturale utilizzati per produrre elettricità sono quindi soggetti ad imposizione al momento della fornitura da parte del distributore o del ridistributore.

40 L'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, della suddetta direttiva prevede tuttavia un'eccezione a tali disposizioni a favore dei piccoli produttori: gli Stati membri possono esentare l'elettricità prodotta da questi ultimi, purché tassino i prodotti energetici utilizzati per produrre tale elettricità.

41 Pertanto, è in deroga a tale principio della tassazione a valle dell'elettricità che il predetto articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, riconosce agli Stati membri la facoltà di esentare l'elettricità prodotta dai piccoli produttori e consumata per uso proprio, purché tassino i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità (sentenza dell'27 giugno 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punto 36).

42 La Corte ha già dichiarato, al punto 37 della sentenza del 27 giugno 2018, Turbogás (C-90/17, EU:C:2018:498), che le disposizioni del richiamato articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, relative ai piccoli produttori, riguardano unicamente le modalità secondo cui l'elettricità è soggetta al regime di tassazione armonizzato istituito dalla direttiva 2003/96 al fine di evitare, in particolare, i costi amministrativi di tassazione in tale particolare circostanza.

43 Orbene, non è possibile considerare che la tassazione del gas naturale di cui trattasi nel procedimento principale derivi dal regime di tassazione derogatorio previsto all'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, di tale direttiva per i piccoli produttori. Infatti, la Repubblica francese non aveva istituito il regime di tassazione dell'elettricità al quale tale disposizione consente di derogare.

44 Conformemente all'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della direttiva 2003/96, la Repubblica francese beneficiava, infatti, di un periodo transitorio fino al 1º gennaio 2009 per adeguare il suo regime di tassazione dell'elettricità alle disposizioni di tale direttiva.

45 Quindi, fino a tale data, il rispetto dei livelli minimi di imposizione previsti dalla direttiva 2003/96 rappresentava, tra le regole di imposizione dell'elettricità previste dal diritto dell'Unione, il solo obbligo gravante sulla Repubblica francese (v., in tal senso, sentenza del 25 luglio 2018, Messer France, C-103/17, EU:C:2018:587, punto 23).

46 La Repubblica francese era quindi libera di mantenere il suo sistema di tassazione dell'elettricità esistente prima dell'entrata in vigore della direttiva 2003/96.

47 Orbene, al punto 31 della sentenza del 25 luglio 2018, Messer France (C-103/17, EU:C:2018:587), la Corte ha già dichiarato che, per il periodo di cui trattasi nel procedimento principale, la Repubblica francese non aveva modificato il suo sistema di tassazione dell'energia elettrica per creare tale accisa. Dal fascicolo presentato alla Corte risulta che quest'ultima sarebbe stata istituita con la loi n. 2010-1488 du 7 dicembre 2010 portant nouvelle organisation du marché de l'électricité (legge n. 2010-1488 del 7 dicembre 2010 recante nuova organizzazione del mercato dell'energia elettrica), di cui al punto 20 della presente sentenza, che ha istituito l'imposta interna sul consumo finale di elettricità.

48 Come la Corte ha ricordato al punto 42 della presente sentenza, l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, della direttiva 2003/96 costituiva unicamente una modalità di applicazione del regime di tassazione armonizzata (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2018, Turbogás, C-90/17, EU:C:2018:498, punto 37). Pertanto, per quanto riguarda il procedimento principale, la Repubblica francese non può invocare una modalità di applicazione di un regime che non era stato istituito all'epoca dei fatti relativi a tale procedimento.

49 Per quanto riguarda l'argomento del governo francese attinente al regime transitorio previsto dall'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della direttiva 2003/96, si deve ricordare che tale regime transitorio richiede un'interpretazione restrittiva (v., per analogia, sentenze del 7 dicembre 2006, Eurodental, C-240/05, EU:C:2006:763, punto 54, e del 27 febbraio 2019, Grecia/Commissione, C-670/17 P, EU:C:2019:145, punto 52). Orbene, dalla formulazione di tale disposizione emerge che il periodo transitorio ivi previsto riguarda unicamente la possibilità, per la Repubblica francese, di adeguare il proprio sistema di tassazione dell'elettricità e non il sistema di tassazione dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità.

50 Una siffatta lettura dell'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della direttiva 2003/96 è confermata dal fatto che il legislatore dell'Unione ha esplicitamente contemplato tali prodotti nell'ambito del regime transitorio previsto al primo comma di tale articolo 18, paragrafo 10, il quale precisa che la Repubblica francese può applicare esenzioni o riduzioni totali o parziali ai suddetti prodotti energetici e all'elettricità utilizzati dallo Stato, da autorità di governo locale e regionale o da altri organismi di diritto pubblico.

51 Pertanto, durante il periodo transitorio di cui all'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della direttiva 2003/96, le disposizioni relative all'esenzione dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità previste da tale direttiva erano pienamente applicabili alla Repubblica francese.

52 Orbene, come già rilevato dalla Corte, quando il legislatore dell'Unione ha inteso consentire agli Stati membri di derogare al regime di esenzione obbligatoria istituito dalla direttiva 2003/96, lo ha previsto in modo esplicito, rispettivamente all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), seconda frase, di tale direttiva, secondo il quale questi ultimi hanno la facoltà di tassare i prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità per motivi di politica ambientale, e all'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, della richiamata direttiva, in forza del quale gli Stati membri che esentano l'elettricità prodotta dai piccoli produttori di elettricità devono tassare i prodotti energetici utilizzati per la produzione di tale elettricità (sentenza del 7 marzo 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punto 27).

53 Dall'impianto sistematico della direttiva 2003/96 risulta quindi che, ad esclusione dei due menzionati casi specifici, l'esenzione obbligatoria dei prodotti energetici utilizzati per produrre elettricità prevista all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva in parola s'impone agli Stati membri in modo incondizionato (sentenza del 7 marzo 2018, Cristal Union, C-31/17, EU:C:2018:168, punto 28).

54 Alla luce di tutte le precedenti considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, della direttiva 2003/96 dev'essere interpretato nel senso che l'esenzione prevista da tale disposizione per i piccoli produttori di elettricità, purché, in deroga all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, i prodotti energetici utilizzati per produrre tale elettricità siano tassati, non poteva essere applicata dalla Repubblica francese durante il periodo transitorio che le era stato concesso, conformemente all'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della suddetta direttiva, fino al 1º gennaio 2009 e durante il quale tale Stato membro non aveva istituito il sistema di tassazione dell'elettricità previsto dalla medesima direttiva.

### *Sulla seconda questione*

55 In considerazione della risposta fornita alla prima questione, non vi è luogo a statuire sulla seconda questione.

### Sulle spese

56 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

**L'articolo 21, paragrafo 5, terzo comma, seconda frase, 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'esenzione prevista da tale disposizione per i piccoli produttori di elettricità, purché, in deroga all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), di tale direttiva, i prodotti energetici utilizzati per produrre tale elettricità siano tassati, non poteva essere applicata dalla Repubblica francese durante il periodo transitorio che le era stato concesso, conformemente all'articolo 18, paragrafo 10, secondo comma, della suddetta direttiva, fino al 1º gennaio 2009 e durante il quale tale Stato membro non aveva istituito il sistema di tassazione dell'elettricità previsto dalla medesima direttiva.**